

الأفصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمة

ودور وإجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية)

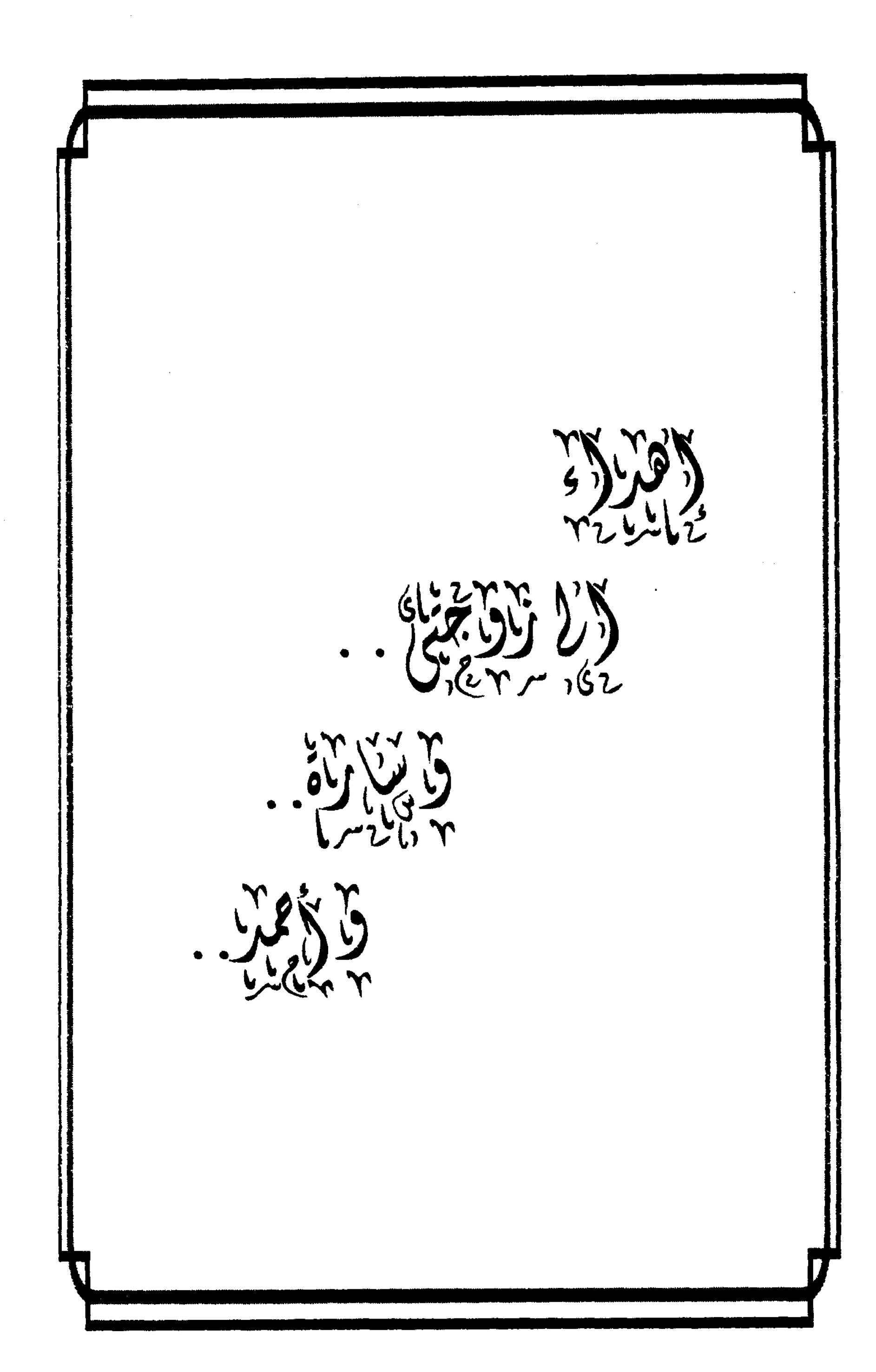
دكتور
أمين السيد أحمد لطفى
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة
محاسب و مراجع قانونى
عضو جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية
رئيس الجمعية المصرية لخدمات الأستشارات الأدارية

توزيع
دار النهضة العربية
٢٢ شارع عبد الخالق ثروت
مكتبة الأكاديمى
١٢١ شارع التحرير - الدقى
القاهرة
١٩٩٨



﴿ فأما الزبد فيذهب جفاء و أما
ما ينفع الناس فيمكث فى الأرض ﴾

صدق الله العظيم



إهداء

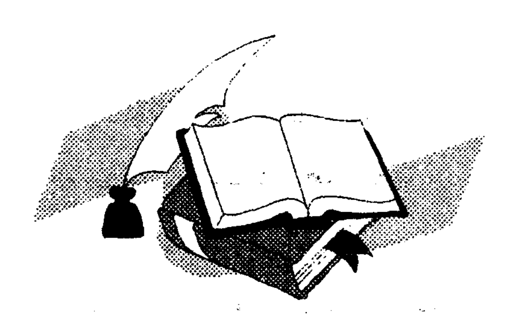
إلى زوجتي ..

وسارة ..

وأحمد ..

المؤلف في سطور :

- أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة .
- ماجستير فى المحاسبة - جامعة القاهرة - ١٩٨٥ .
- دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة - جامعة القاهرة - ١٩٨٩ .
- محاسب و مراجع قانونى ﴿ عنوان المقر الرئيسى للمكتب : ٣٦ شارع شريف - وسط البلد - القاهرة ﴾ - فروع ٥١ عمارات رابعة الأستثمارى - شارع النزهة .
- عضو بجمعية المحاسبين و المراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- رئيس الجمعية المصرية لخدمات الأستشارات الأدارية .



مقدمة

يهتم هذا الكتاب بصفة رئيسية بدراسة طبيعة وأساليب الأفصاح و متطلباته فى التقارير المالية (قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية ، الأيضاحات المتممة للقوائم المالية ، و تقرير مجلس الادارة ، و تقرير مراقب الحسابات ، و القوائم المالية المستقبلية) للشركات المساهمة ، مع تحديد دور و اجراءات مراقب الحسابات فى هذا الشأن طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .

و هذا الكتاب فى غاية الأهمية حيث أن معظم معايير المحاسبة سواء الدولية او المحلية قد أستهلت بمعيار الأفصاح ، بل يكاد يكون هو المعيار الأول و الرئيسى فى كافة مجموعات معايير المحاسبة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى أنطلاقاً من النهضة الأقتصادية و الأجتماعية الكبيرة التى تشهدها مصر فى مجالات التنمية و دعم الأستثمار و تنشيط أسواق رأس المال كان لابد ان يواكب ذلك نهضة موازية فى مجالات الأفصاح المحاسبى بما يخدم متطلبات أسواق رأس المال و الأستثمار و التنمية ، و بما يمد سوق المال المصرى بوسيلة فعالة لتدعيم الشفافية و الأفصاح للمستثمرين الحاليين او المرتقبين .

و تحقيقاً لذلك فقد تم تقسيم هذا المؤلف الى سبعة فصول رئيسية على النحو التالى :-

الفصل الأول : طبيعة و حدود و أساليب الأفصاح فى التقارير المالية .

الفصل الثانى : عرض قائمة المركز المالى و الأفصاح فيها.

الفصل الثالث : عرض قائمة الدخل و الأفصاح فيها.

الفصل الرابع : قوائم التدفقات المالية و الأفصاح فيها .

الفصل الخامس : العرض و الأفصاح فى الأيضاحات المتممة للقوائم المالية .

الفصل السادس : الأفصاحات فى التقرير السنوى لمجلس الادارة و تقرير مراقب الحسابات .

الفصل السابع : الأفصاح عن التنبوءات و التقديرات المالية (المعلومات المالية المستقبلية) و دور و أجراءات مراقب الحسابات .

و هذا الكتاب موجه الى جميع الأطراف المرتبطة ببيئة المحاسبة و المراجعة فى أسواق رأس المال و مجال الشركات المساهمة . سواء اكانوا دارسين من الباحثين و الطلاب ، او المهنيين من المحاسبين و المراجعين سواء المزاولين للعمل الحر ام العاملين فى منشأت الأعمال التجارية او الصناعية او الخدمية او المؤسسات المالية او الهيئات الحكومية (الهيئة العامة لسوق المال ، مصلحة الشركات ، بورصة الأوراق المالية ، مصلحة الضرائب و غيرها....) .

و يعتبر ذلك الكتاب أيضاً فى غاية الأهمية عند أستخدامه فى اعداد برامج تعليمية مستمرة لأغراض التدريب و الأستشارات ، كما يعد أساس لدراسة متطلبات الأفصاح سواء من وجهة نظر معدى القوائم المالية او مستخدميها او الذين يقومون بالتصديق عليها من مراجعى الحسابات (سواء أكانوا مكاتب المحاسبة القانونية أو الجهاز المركزى للمحاسبات) .

يأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها بطريقة مستحدثة يجد فيها القارئ أياً كان دارساً أو ممتهناً أو باحثاً إضافة حقيقية الى المكتبة العربية سواء من الناحية النظرية أو العملية .

وأسأل الله القبول والتوفيق ،،،

المؤلف

د . أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة - ١٩٩٨



طبيعة و حدود و أساليب
الأفصاح فى التقارير المالية

الفصل الأول

طبيعة وحدود وأساليب الإفصاح فى التقارير المالية

مقـــــــدمة

يتمثل الهدف الأساسى من إعداد التقارير المالية فى إمداد المستفيدين منها بالمعلومات الملائمة التى تساعد فى إتخاذ قراراتهم ، وتتضمن التقارير المالية عامة القوائم المالية (المنتج النهائى للمحاسبين) وتقرير مراقب الحسابات (المنتج النهائى للمراجعين) ، تقرير مجلس الإدارة .

يعد الإفصاح موضوعا واسعا لدرجة تكفى للقول بأنه يشتمل على كافة مجالات التقارير المالية ، و قد حظى مفهوم الإفصاح بإهتمام خاص فى الدوائر المحاسبية سواء على المستوى الأكاديمى او الممارسة المهنية .

و لقد أستهلت معظم معايير المحاسبة سواء الدولية او المحلية بصورة أو بأخرى بمعيار الإفصاح ، حيث يكاد يكون المعيار الأول و الرئيسى فى كافة مجموعات المعايير المحاسبية .

يشير الإفصاح فى أبسط معانيه – الى العلانية و النشر لمعلومات تساعد على تفهم القوائم المالية و ما تتضمنه من أرقام و مضامين .

يهتم هذا الفصل بتوفير مقدمة عن الإفصاح فى مجال المحاسبة والمراجعة و الذى يستخدم ليصف عموما تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة الإقتصادية و التى يتوقع أن تؤثر على قرارات القارئ الواعى للتقارير المالية، و تؤدى الى انتظام العمل فى الأسواق المالية بالشكل الأمثل ، حيث يتم تناول طبيعة التقارير المالية وأهدافها ومكوناتها ، وحدود وطبيعة

الإفصاح بها والمعلومات التى يجب أن تتضمنها ، وأساليب الإفصاح عـن تلـك المعلومات داخل التقارير المالية ، وأخيراً يتـم إستعراض الإفصـاح المحاسبى طبقاً للقوانين واللوائح القانونية والتعليمات الصادرة من الهيئات الحكومية (مثـل هيئة سوق المال) .

و تحقيقاً لذلك فسوف يتم تقسيم ذلك الفصل الى الأجزاء التالية :-

١/١ طبيعة التقارير المالية وأهدافها ومكوناتها .

٢/١ طبيعة الإفصاح فى التقارير المالية وأهميته .

٣/١ اتجاهات زيادة حجم و حدود الإفصاح فى التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيه

٤/١ طبيعة المعلومات التى يتم الإفصاح عنها .

٥/١ أساليب الإفصاح عن المعلومات المالية .

٦/١ الإفصاح المحاسبى ودور وإجراءات مراقب الحسابات فى ضوء القوانين واللوائح والتعليمات القانونية .

١/١ طبيعة التقارير المالية وأهدافها ومكوناتها :

تحتوى التقارير المالية بالإضافة الى القوائم المالية على كثير من المعلومات المالية وغير المالية والتى قد لا توجد بالقوائم المالية مثل معلومات عن النشاط الإنتاجى والتسويقى للشركة والعوامل الإقتصادية والسياسية والإجتماعية التى قد تؤثر على الشركة وأنشطتها مستقبلا ، كما تتضمن التقارير المالية أيضاً تقرير مجلس الإدارة وتقرير مراقب الحسابات – حيث أن القوائم المالية يتم مراجعتها عن طريق مراجع حيادى يطلق عليه مراقب الحسابات .[١]

عموماً توفر التقارير معلومات هامة لعديد من طوائف المستفيدين والمستخدمين لعل أبرزهم ما يلى :-

أ – المستثمرين والمساهمين :

حيث تمدهم التقارير المالية بمعلومات عن درجة المخاطر المرتبطة برأس المال وإجمالى العائد الذى تحققه الشركة على رأس المال المستثمر ، فضلا عن المعلومات الأخرى المفيدة فى إتخاذ قرارات شراء وبيع أو الإحتفاظ بأسهمهم ، بالإضافة الى المعلومات الخاصة بمدى مقدرة الشركة على الإستمرارية .

ب– المقرضين والبنوك والمؤسسات المالية :

حيث تمدهم بمعلومات عن قدرات وإمكانيات الشركة على سداد أصل الديون والفوائد المستحقة عنها فى مواعيد إستحقاق تلك الديون .

---

[١] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

د . أمين السيد أحمد لطفى ، التحليل المالى للتقارير والقوائم المحاسبية لأغراض تقييم أداء الشركات وخططها المستقبلية والإستثمار فى الأوراق المالية بالبورصة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

جـ- العاملون :
حيث تمدهم بمعلومات عن قدرات الربحية لدى الشركة ومدى إستقرارها ، وقدرتها على منح المكافآت والمزايا الأخرى للعاملين .

ء - الأجهزة الحكومية أو شبه الحكومية :
وتتمثل تلك الأجهزة عموماً في هيئات سوق المال والبورصة ومصلحة الضرائب ومصلحة الشركات ووزارة السياحة وما الى ذلك ، وتوفر التقارير المالية لتلك الجهات معلومات تمكن من معرفة وتحديد طبيعة وحجم مصادر الأموال وإستخداماتها بالنشاط ومدى إلتزام الشركة بالقوانين واللوائح وما يرتبط بها .

عموما تتمثل أهمية القوائم المالية التى تمثل عصب التقارير المالية فى دعم القرارات الإقتصادية عن طريق توفير المعلومات المرتبطة بما يلى :-

أ - قدرة المنشأة على تحقيق ربحية تعكس إمكانياتها على إستخدام الموارد الإقتصادية المتوافرة لها .

ب- قدرة المنشاة على توفير السيولة النقدية (التدفق النقدى) وتوقيت ذلك التدفق ومدى التأكد من حدوثه .

جـ- القدرة على توفير النقد فى الوقت المناسب بما يؤكد قدرة المنشأة على مجابهة المدفوعات النقدية المطلوبة مثل المرتبات والفوائد على القروض فى توقيت إستحقاقها ، ورد الديون فى مواعيدها مع الوفاء بتوزيعات الأرباح للمساهمين .

ء - التغير فى الموقف المالى للمنشأة المتعلقة بالإستثمار والتمويل وتوفير النقدية من نتائج العمليات الرئيسية .

من هنا يتضح أن الهدف الرئيسى من إصدار القوائم المالية يتركز فى عرض المعلومات المرتبطة بالموقف المالى ونتائج الأعمال والتغيرات فى

المركز المالى والتدفقات النقدية لمنشآت الأعمال ، ورغما عن أن كافة المعلومات التى يستخدمها مستخدمى القوائم المالية لا يمكن توفيرها بالكامل منها ، بإعتبار أنها تعكس أثار تصرفات إدارة الشركة فى فترة أو فترات سابقة (بيانات تاريخية) ، كما أنها لا تتضمن المعلومات غير المالية ، الا أن تلك القوائم لا شك توفر المعلومات العامة و الهامة التى يحتاجها المستخدمين المعنيين .

وتتضمن القوائم المالية ما يلى :-

أ - قائمة المركز المالى (الميزانية العمومية) **Balance Sheet** وهى تقرير بممتلكات الشركة والتزاماتها فى لحظة معينة .

ب- قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) **Income Statement** وهى تمثل تقرير نتيجة العمليات التى قامت بها الشركة خلال فترة معينة .

جـ- قائمة التدفقات النقدية **Cash Flow Statement** وهى قائمة توضح التدفقات النقدية الواردة والصادرة عن فترة معينة ، حيث يتم توفير المعلومات على الأساس النقدى للنشاط التشغيلى والإستثمارى والتمويلى للشركة عن فترة معينة .

كذلك تحتوى التقارير المالية على تقرير مجلس الإدارة **Chariman's Report** وهو يوفر معلومات عامة عن الشركة وأهدافها ومركزها المالى والتسويقى ، كما يتضمن معلومات عن الإنتاج ودرجة نمو المبيعات والأرباح والعوامل المؤثرة فى نشاط الشركة مستقبلاً .

وتقرير مجلس الإدارة يخضع بلا شك لمراجعة مراقب الحسابات ، حيث يتعين مطابقة كافة المعلومات التى يتضمنها ذلك التقرير مع ما أدرج بدفاتر وسجلات الشركة وقوائمها المالية .

أخيرا تحتوى التقارير المالية على تقرير مراقب الحسابات **Audit Report** وهو يمثل المنتج النهائى لعملية المراجعة ، حيث يتضمن نتيجة فحص المراجع الحيادى للقوائم المالية ، وما إذا كانت القوائم المالية المالية قد عرضت بشكل موضوعى وصادق وعادل أم لا .

وقد إستبدلت عبارة صحيح وحقيقى **True and Correct** والتى كانت تستخدم فى بداية العهد بالمراجعة عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية بعبارة عرضت بشكل عادل وصادق **Fairly Presented** ، وقد عدلت تلك العبارة بعد أن أدركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما بشكل مطلق ، وقد جاء ذلك المعنى لصدق وعدالة عرض القوائم المالية بإيضاح معايير المراجعة الأمريكى الذى تطلب من المراجع قبل إبداء رأيه بصدق وعدالة عن القوائم المالية .

أن يتأكد من (أ) أن مبادئ المحاسبة المختاراه والمطبقة تمثل مبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما ، (ب) وأن مبادئ المحاسبة مناسبة وملائمة فى ضوء الظروف المحيطة ، (جـ) وأن القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات توفر معلومات كافية ومناسبة ، (ء) وأن المعلومات التى تقدمها القوائم المالية مبوبة وملخصة بطريقة مقبولة ، (هـ) وأن القوائم المالية تعكس بشكل مناسب الأحداث والعمليات المالية فى حدود مدى عملى ومعقول .

وعلى الرغم من أهمية التقارير المالية كمصدر من مصادر المعلومات التى يعتمد عليها متخذى القرارات ، إلا أن هناك حدوداً معينة للإستفادة من تلك التقارير ، والتى لعل أبرزها ما يلى :-

أ - أن القوائم المالية يتم إعدادها فى ضوء عدد من الفروض المحاسبية الأساسية (والتى لا يلزم الإفصاح عنها فى حالة إتباعها) والتى من بينها :-

١- فرض الإستمرارية :-

حيث تعد القوائم المالية بإفتراض أن المنشأة مستمرة فى نشاطها فى المستقبل المنظور ، ومن ثم من غير المفترض أن يكون لدى المنشأة نية فى أن تقوم بتصفية أعمالها أو تخفيض حجم أعمالها ونشاطها تخفيضاً ملموساً .

٢- فرض الإستحقاق :-

حيث تعد القوائم المالية بإستخدام أساس الإستحقاق ، وطبقا لذلك فإن أثار المعاملات والأحداث المحاسبية يتم الإعتراف بها وتسجيلها فى السجلات المحاسبية عند حدوثها ، وبغض النظر عن حركة النقدية المتعلقة بها سواء كانت التحصيل أو السداد .

٣- فرض الثبات :-

حيث يتم إعداد القوائم المالية طبقاً لأسس وسياسات وقواعد ثابتة من سنة لأخرى ، ويمكن تغير تلك الأسس فى حالة وجود سياسات محاسبية تكون أكثر ملائمة لظروف المنشأة أو عند ظهور معايير محاسبية أو قوانين جديدة ، على أنه فى جميع الأحوال يتعين الإفصاح فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عند إتباع السياسة الجديدة وأثر ذلك على القوائم وأسباب ذلك التغير .

ب- أن هناك عديد من قيم عناصر القوائم المالية تخضع للتقدير الشخصى وخاصة بالنسبة لتحديد المخصصات والإستهلاكات وتقويم المخزون السلعى ، فضلا عن أن تقسيم حياة الشركة الى عدد من الفترات الزمنية وإظهار نتيجة النشاط فى نهاية كل فترة من ربح أو خسارة لا يعبر عن نتيجة نهائية دقيقة لنشاط الشركة ، الأمر الذى يمكن القول معه بأن القوائم المالية تظهر نتيجة تقريبية ومشروطة **Tentative And Provisional Character**

وليس نتائج محددة على وجه الدقة ، بل أن صحة تلك النتائج تتوقف على صحة بعض التقديرات فى المستقبل .

جـ- أن هناك عديد من الطرق والبدائل المحاسبية المختلفة التى يقوم المحاسبون بتطبيقها عند إعداد التقارير المالية مما قد يؤدى الى تغيير فى النتائج طبقاً للطريقة المستخدمة .

ء - رغماً عن أهمية الفحص الحيادى للقوائم المالية الذى يعتمد على جمع أدلة الإثبات المتعلقة بالنتائج المالية ومقارنة التأكيدات والمزاعم مع المعايير المقررة بما فى ذلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمهيداً لإبداء الرأى عما إذا كانت تلك المزاعم قد عرضت بشكل عادل وصادق ، وأن أدلة الإثبات تمثل الأساس المناسب للتعبير عن رأى المراجع فى تقرير المراجعة ، إلا أنه من المناسب الإعتراف بأن عملية المراجعة لا توفر التأكيد الكامل بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية العفوية أو العمدية ، ومن هنا يوجد دائما قدرا من عدم التأكد (أو المخاطرة) عند الإعتماد على تقرير المراجعة .

فلا تستطيع أى عملية مراجعة إعطاء تأكيد قاطع بأن القوائم المالية خالية من أى أخطاء جوهرية ناشئة اما من الخطأ فى تشغيل البيانات المحاسبية أو من الخطأ بشأن إختيار المبادئ المحاسبية أو تطبيقها ، من هنا يتضح وجود عدة قيود موضوعة على عملية المراجعة **The Limitation Of Auditing** ، فطبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها يجب على المراجع أن يجمع قدرا كافيا من أدلة الإثبات لتكوين أساس معقول لرأى المراجع فى القوائم المالية التى يقوم بفحصها ، وحتى تكون تكلفة عملية المراجعة معقولة عادة لا يطبق المراجع إجراءات المراجعة بنسبة مائة فى المائة من البنود أو الحسابات التى

يقوم بفحصها وإنما يكتفى بفحص عينات من العمليات ، فمفهوم الأساس المعقول لرأى المراجع تتضمن درجة من عدم التأكد والا كان البديل الوحيد المتاح هو فحص جميع البيانات وهو أمر من المستحيل حدوثه ، هذا من جهة أما الأخرى فمن المشكوك فيه تصميم عملية مراجعة تعطى تأكيداً قاطعاً بصحة رأى المراجع فى مدى تطابق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فقد يكون من المستحيل مراجعة نتائج أعمال وأحداث لم تقيدها الشركة أصلاً ، حيث لا يمكن لمراقب الحسابات مراجعة ما ليس موجودا .[1]

٢/١ طبيعة الأفصاح فى التقارير المالية وأهميته ومتطلباته :

لقد أثير عديد من التساؤلات المرتبطة بمدى توفير القوائم المالية المعلومات المالية الملائمة لمتخذى القرار سواء من حيث كميتها ونوعيتها وطريقة عرضها ومدى فعاليتها فى توصيل تلك المعلومات سواء من حيث شمولها للحد الأدنى للمعلومات التى يجب الإفصاح عنها ، ومدى فهم وإدراك المستفيدين منها لمعانيها ومضامينها ولغتها أو صياغتها وبالتالى صلاحيتها وإمكانية الإعتماد عليها ، ولتحديد ذلك يتعين تحديد معنى الإفصاح فى التقارير المالية ومدى أهميته ، بالإضافة الى إستعراض العوامل المؤثرة فى درجة الإفصاح فى تلك التقارير .

يعنى الإفصاح ضمنياً إعلام متخذى القرارات بالمعلومات الهامة بهدف ترشيد عملية إتخاذ القرارات والإستفادة من إستخدام الموارد بكفاءة وفعالية .

---

[1] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

يشير إصطلاح الإفصاح عموماً الى المعلومات المالية فى التقارير المالية بكاملها و ليس بشكل محدد فقط بالقوائم المالية ، حيث يختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التى فى القوائم ذاتها او الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية مثل الملاحظات الهامشية او القوائم الإضافية و الكشوف الملحقة او تقرير مراجع الحسابات و ما الى ذلك .

يعبر الإفصاح عموما فى أعداد التقارير المالية عن المعلومات الضرورية التى تكفل الأداء الأمثل لأسواق رأس المال الكفء و يتعين الإفصاح عن المعلومات إذا كان من شأن إغفالها تشويه مغزى ما تقدمه للمستفيدين و المستخدمين للتقارير المالية ، و ما يهم المستخدم او القارئ الواعى هنا هو الحصول على إفصاح كاف لتفهم و إدراك مغزى الأرقام و الحقائق الفعلية و التوقعات و ذلك لإتخاذ القرار الملائم بما يفى احتياجاته و يحقق منفعته .

هذا وتوجد عديد من التعريفات عن طبيعة الإفصاح والتى تتفق جميعها على أنه عرض للمعلومات الهامة للطوائف المستفيدة كالمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبوء بمقدرة المنشأة على تحقيق أرباح فى المستقبل وقدرته على سداد إلتزاماته ، هذا وتظهر المحصلة النهائية لإجراء الإفصاح فى المحاسبة فى القوائم المالية للشركة .

ولا شك أن مراقب الحسابات أو المراجع المستقل الحيادى يعتبر مسئولاً عن الإفصاح عن المعلومات الواجب نشرها للمستفيدين تطبيقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وفى ضوء القوانين واللوائح المرتبطة بالشركة .

د . أمين السيد أحمد لطفى ، ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

و هناك عديد من التساؤلات التى يمكن أن تثار بشأن الإفصاح فى التقارير المالية هى :-

١- ما هى أهداف الإفصاح و من الذى يتم من أجله الإفصاح عن المعلومات ؟

٢- ما هو القدر من المعلومات التى يمكن الإفصاح عنها ؟

٣- كيف يمكن الإفصاح عن المعلومات المالية ؟

٤- ما هو التوقيت الملائم للإفصاح عن المعلومات ؟

لا شك أن الإجابة عن تلك التساؤلات أمراً هاماً ، حيث أن ما يتعلق بكيفية و توقيت الإفصاح عن المعلومات يعتبر امراً هاماً حيث أن ذلك يحدد منفعة المعلومات ، و عادة ما توجه التقارير المالية أولا الى حملة الأسهم و المستثمرين الآخرين ثم الدائنين و العمال و الجهات الحكومية ، أى أنها توجه عامة الى قراء التقارير المالية .

عموما فإن القرارات التى يتخذها المستثمرين - بالدرجة الأولى - هى قرارات شراء او بيع أو حيازة أسهم ، كما ترتبط القرارات الرئيسية للدائنين بمنح الأئتمان للمنشأة ، و قد يتخذ حملة الأسهم قرارات أخرى تتعلق بأستخدام أو إعفاء او تعويض الإدارة و إعتماد او رفض التغييرات الرئيسية فى سياسات المنشأة ، و لم تتشكل بدقة بعد أهداف عرض المعلومات الى العاملين و العملاء و الجمهور بصفة عامة ، مع ذلك يفترض ان المعلومات المفيدة للمستثمرين و الدائنين سوف تفيد المستخدمين الآخرين أيضا .

و إذا كان للإفصاح منفعة نسبية لدى المستثمرين و الدائنين فإنه ستكون له أيضاً منفعة نسبية للطوائف الأخرى المستفيدة من التقارير المالية مثل العاملين و العملاء و الجمهور العام ، كما يفترض أيضا إمكانية ممارسة السلطات

الحكومية لقوتها و نفوذها فى الحصول على اى إفصاح إضافي قد يتطلبه الأمر .

و عادة ما يفترض أن الإفصاح يوجه الى ما يعرف بتعبير القارئ الواعى او العادى **The Prudent or Standard Reader** للإشارة الى الطائفة التى تقع ما بين الخبير المحاسب المتمرس او العامة التى ليس لها دراية بالمحاسبة و الأستثمار و أسواق رأس المال ، و عادة ما يلجأ الى مكاتب الخدمات المالية التى قد تتصرف كوسيط للتوفيق بين المستثمر و الخبير المحاسب .

ولا شك أن هناك إتفاق على مستوى الفكر المحاسبى والإقتصادى حول ضرورة وأهمية الإفصاح وعلى الطريقة التى تتلائم مع كمية المعلومات وأهميتها ، حيث تقتضى متطلبات الإفصاح العامة الى ضرورة إشتمال التقارير المالية لمجموعة من القوائم المالية يتم إعدادها فى ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها.

بالإضافة للإيضاحات التفسيرية والجداول المكملة وتقديرى مجلس الإدارة مراقب الحسابات .

وقد جدت بعض التنظيمات المهنية متطلبات خاصة للإفصاح تتعلق بعديد من البنود مثل الإستثمارات ومصروفات البحوث والتطوير وما الى ذلك مثال ذلك مجلس معايير المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية ، والإتحاد الدولى للمحاسبين (معايير المحاسبة الدولية) ، كما وضعت لجنة البورصات بالولايات المتحدة الأمريكية (SEC) متطلبات خاصة للإفصاح حماية للمستثمرين ومساعدة لهم فى إتخاذ قرارات شراء وبيع الأسهم بالبورصة الأمريكية .

Requlation S - X	10-K Report
حيث يتعين الإفصاح عما يلى :- - تغيرات فى السياسة المحاسبية . - عقود الإيجار طويلة الأجل وكيفية معالجتها . - الإلتزامات المحتملة . - سياسات الشراء . - سياسات التقاعد ونهاية خدمة العاملين .	حيث يتعين الإفصاح عما يلى :- - الوحدة الإقتصادية بوجه عام من حيث الإنتاج والتسويق وطرق التوزيع وعدد العمال وإجمالى المبيعات وصافى الربح . - ملخص للعمليات المالية التى تمت مقارنة بملخص الخمس سنوات السابقة . - ممتلكات الوحدة من الأصول ووصف لكل منها . - الإستثمارات فى الشركات التابعة . - القوائم المالية المراجعة . - جداول بالأصول والإستهلاكات الخاصة بها والسندات والمستهلك منها ، والإحتياطيات والمخصصات .

٣/١ إتجاهات زيادة حجم وحدود الأفصاح فى التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيه :

يعتمد حجم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها على خبرة القارئ و على القياس المرغوب فيه ، و قد أقترحت ثلاثة إصطلاحات للإفصاح هى الإفصاح الكافى **Adequate** و الإفصاح العادل **Fair** و الإفصاح الكامل **Full** .

و يعتبر الإفصاح الكافى أكثر المفاهيم الثلاثة شيوعا فى الإستخدام و لكنه يفترض أدنى مقدار من الإفصاح حتى يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضللة .

و يعد مفهوم الإفصاح العادل او الكامل أكثر إيجابية ، حيث ينطوى الإفصاح العادل على هدف أخلاقى بتطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين للقوائم المالية .

فى حين يفترض الإفصاح الكامل عرض جميع المعلومات الملائمة ، و قد ينظر الى الإفصاح الكامل على انه يعنى عرض معلومات زائدة ، و من ثم

فإنه قد يكون غير ملائم ، حيث أن المعلومات الكثيرة قد تكون ضارة لأن عرض التفاصيل غير الهامة قد يخفى المعلومات الجوهرية و يجعل التقارير المالية صعبة التفسير .

مع ذلك يجب ان يكون الإفصاح المناسب عن المعلومات الجوهرية الى المستثمرين و غيرهم كافيا و عادلا و كافيا ، و لا توجد اختلافات حقيقية بين تلك المفاهيم إذا ما استخدمت فى إطارها الصحيح ، حيث أن الهدف الحقيقى يتمثل فى إمداد مستخدمى القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة لمساعدتهم فى اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة مع مراعاة الموازنة بين المنافع و التكاليف .

عموما يمكن القول بأن النظرة التقليدية للإفصاح هى تلك التى تركز على حماية المستثمر الذى لديه دراسة محددة بإستخدام المعلومات المالية و هو ما يمكن أن يطلق عليه بالإفصاح الوقائى **Protective disclosure** ، حيث تهدف المعلومات المقدمةفى ظل ذلك المفهوم الى محاولة القضاء على اية أضرار قد تصيب المستثمر العادى من جراء بعض الإجراءات و التعامل غير العادل ، و يتسق مع ذلك المفهوم ضرورة تبسيط المعلومات المالية الى الحد الذى يجعلها مفهومة للمستثمر المحدود المعرفة و البعد عن تقديم المعلومات التى تعكس درجة كبيرة من عدم التيقن و مراعاة القدرة المحدودة للمستثمر عند تحديد كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها .

أما النظرة المعاصرة للإفصاح عن المعلومات المالية فتعكس إتجاهاً نحو ما يمكن أن يطلق عليه بالإفصاح التثقيفى أو المعرفى **Informative disclosure** و الذى يهدف الى تقديم معلومات تفيد فى أغراض اتخاذ القرارات الإستثمارية .

و يعتمد مفهوم الإفصاح التثقيفى على عدة اعتبارات رئيسية هى :-

- لايقتصر هدف المعلومات المالية على مفهوم الرقابة التقليدى القائم على إخلاء مسئولية الإدارة ، و إنما يجب أن يتخطاه الى هدف تقديم معلومات تصلح كأساس لإتخاذ قرارات اقتصادية .
- إمكانية استعانة المستثمر الفردى المحدود القدرة فى تفسير المعلومات المالية بمكاتب الخدمات الاستشارية و المحللين الماليين .
- من الضرورى توجيه المعلومات التى يفصح عنها فى التقارير المالية بما يساعد المستثمر من تنويع استثماراته و قياس درجة المخاطرفى ضوء علاقة العائد من الإستثمار بالعائد من الإستثمارات فى السوق المالية ككل .
- يتوجه هدف الإفصاح فى توفير المعلومات التى تجعل الأسواق المالية تتميز بالكفاءة فى استخدام المعلومات المالية بسرعة و بطريقة عادلة بغرض تحديد أسعار الإستثمارات بالسوق المالية الكفؤة **Efficient Capital Market** .

و على الرغم من وجود تداخل بين كلا من مفهوم الإفصاح الوقائى و مفهوم الإفصاح التثقيفى إلا أن هناك فارقا ملموسا بين نتائج إتباع ايهما عند تحديد السياسات المحاسبية الواجبة التطبيق .

بوجه عام يوجد اتجاه نحو زيادة حجم المعلومات المفصح عنه فى ضوء تطور مفهوم الإفصاح ، حيث يتم التركيز على المعلومات التى تحتاج الى درجة اكبر من الدراية و الخبرة فى استخدامها و خصوصاً التى يتطلبها المحللين الماليين و من أمثلة ذلك المعلومات المحاسبية من أثر تغيرات مستويات الأسعار ، و التنبؤات المالية و إعداد التقارير الدورية أو

المرحلية ، و الإفصاح عن نتائج الأنشطة المستقلة و المعلومات عن الربح للسهم الواحد .

وقد أشارت عديد من الدراسات الميدانية عن الإفصاح فى التقارير المالية من حيث كمية المعلومات التى يتعين الإفصاح عنها ونوعيتها والعوامل المؤثرة فى درجة فى درجة الإفصاح ، وقد تمثلت أبرز نتائج تلك الدراسات فى الآتى :- [1]

أ - أن نوعية المعلومات التى يتم الإفصاح عنها ليست عاملاً مستقلاً ولكنها تتأثر بعدد من المتغيرات أهمها حجم أصول الشركة ، وعدد المساهمين ، وعائد الربح ، فضلاً عن أنها تتأثر بمتطلبات معينة للجهات الرسمية عند إعداد التقارير المالية .

ب- أن هناك عديد من العوامل التى تؤثر فى درجة الإفصاح فى التقارير المالية لعل أهمها حجم الشركة ، التسجيل بسوق الأوراق المالية ، درجة المراجعة الخارجية .

جـ- وجود إختلاف بين المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين والمقرضين فى درجة أهمية المعلومات التى يتعين الإفصاح عنها فى التقارير المالية ، وسبب ذلك وجود نقص فى وسائل الإتصال بين المستخدمين للمعلومات المالية المحاسبية وبين من يقومون بإعدادها ومراجعتها .

---

(1) لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع على سبيل المثال الى :-

- **Firth Michael , The Impact Of Size , Stock Market Listing and Auditors On Voluntary Disclosure In Coporate Anual Reports , Accounting and Business Reesearch , Vol . 9 Autumn 1979 .**
- **Firth Michael , A Study Of the Consensus Of perived Importance Of Disclosre Of Individual Items in Coroporate Annual Reports , The International Journal Of Accounting , Vol . 14 ,No , Fall 1978 .**

٤/١ طبيعة المعلومات التى يتم الأفصاح عنها :

يتعين أن يشتق القرار الخاص بمجال الإفصاح من الأهداف الأساسية للمحاسبة ، و تتبع الأهداف بالدرجة الأولى طبقا لقائمة مفاهيم المحاسبة من الإحتياجات اللازمة لأعلام المستخدمين الخارجيين على إعداد وصف مقدم عن المعلومات المالية التى يرغبونها من منشأة الأعمال ، و يجب أن تكون المعلومات شاملة بالنسبة لأولئك الذين يملكون القدرة على الفهم المعقول لمجال الأعمال و الأنشطة الإقتصادية . من هنا فمن الواجب أن يكون الهدف هو عرض المعلومات الكافية التى تسمح بمقارنة النتائج المتوقعة .

و فى هذا الصدد يتعين الإفصاح عن البيانات الكمية و البيانات غير الكمية ، كما يتعين الإفصاح عن السياسات المحاسبية بالإضافة الى التغيرات المحاسبية ، كما يجب الإفصاح عن نتائج أقسام منشآت الأعمال .

أ- الإفصاح عن معلومات كمية Quantitative Information :

عند إختيار معايير لتقرير أى البيانات الكمية تعتبر مهمة و جوهرية للمستثمرين و الدائنين ، يجب التركيز على المعلومات المالية التى يمكن أن تستخدم فى نماذج القرارات .

و بالإضافة لتلك البيانات الكمية التى تعرض عادة فى القوائم المالية التقليدية ، فمن الملائم بدرجة كبيرة عرض تفاصيل أكثر بخصوص الأقسام العديدة للمنشأة ، حيث توضح المعلومات عن الأقسام التنوع فى المنتجات او التنوع الجغرافى ، بالإضافة لذلك فقد ظهرت ضغوط لها وزنها تطالب بأعداد التقارير عن بيانات التنبؤات .

ب- الإفصاح عن معلومات غير كمية Non quantitative Information :

تعبر عن تلك المعلومات التى لا يمكن التعبير عنها بمقاييس كمية وهى أكثر صعوبة سواء بالنسبة لأهميتها النسبية و ملائمتها نظراً لأنها تعطى أوزاناً مختلفة عن طريق أولئك الذين يستخدمونها فى اتخاذ القرارات .

و يمكن تحديد ملائمة انواع معينة من المعلومات غير الكمية استرشاداً بملائمة البيانات الكمية المرتبطة بها ، على سبيل المثال إذا استخدمت أصول معينة كرهن لصالح دائنين معينين ، فإن الرهن يعتبر ملائماً إذا كانت الأصول فى حد ذاتها ملائمة نسبياً من حيث حجمها او مقدارها .

و تعتبر المعلومات غير الكمية ملائمة و الإفصاح عنها مطلوب إذا كانت مفيدة فى عملية اتخاذ القرار ، وذلك إذا ما اضافت الى إجمالي منفعة المعلومات ما يعوض اثر زيادة التفاصيل و صعوبة التحليل .

جـ- الإفصاح عن السياسات المحاسبية Accounting Policies :

نتيجة كثرة الإجراءات المحاسبية التى يستخدمها كثير من المنشآت أو حتى فى ظل المنشأة الواحدة أصبحت المقارنة المباشرة بين القوائم المالية أكثر صعوبة ، و لحل ذلك يتعين الإفصاح فى كل حالة عن الطرق المستخدمة على إفتراض أن القارئ سوف يكون قادراً على تعديل التقارير المحاسبية حتى يمكن إكسابها قابلية المقارنة .

و قد يساعد الإفصاح عن السياسات المحاسبية المساعدة فى تفسير أفضل للقوائم المالية لأية منشأة ، و بذلك يؤثر على قرارات الاستثمار ، و تأسيساً على ذلك فإن معلومات السياسات المحاسبية المستخدمة تعتبر ضرورية للعرض العادل للقوائم المالية .

د- الإفصاح عن التغيرات المحاسبية Accounting Changes :

لا شك أن الاستخدام المتجانس للإجراءات المحاسبية يعد ضروريا لتقييم أنشطة المنشأة و أعداد التقارير عن الأنشطة المستقبلية ، إلا انه إذا ما وجد ما يبرر تلك التغيرات فإنه يجب الإفصاح عنها على أن يتم إدراج ذلك بوضوح فى القوائم المالية ، على أن يقترن ذلك ببيان عن مبررات التغيرات ، و عادة ما تتضمن تلك التغيرات المحاسبية التغير فى المعايير المحاسبية أو التقديرات المحاسبية او وحدة التقرير ، و يعد الإفصاح عن تلك التغيرات ضروريا مثل الإفصاح عن السياسات المحاسبية من أجل الوصول الى قرارات إقتصادية مثلى.

هـ- الإفصاح عن الأحداث التالية لصدور القوائم :-

تعتبر قائمة الدخل ملخصا لأنواع معينة من التغيرات حدثت خلال الفترة التى تغطيها التقارير المالية ، كذلك فإن الميزانية تلخص الموارد و العلاقات المالية فى نهاية تلك الفترة ، مع ذلك فإن جميع الأرقام التى تتضمنها القوائم المالية تتصف بأنها إختيارية ومشروطة Tentative فى طبيعتها نظرا لعدم التأكد المرتبط بالمستقبل .

و قد تتاح معلومات إضافية بمرور الزمن على أحداث تلى تاريخ القوائم المالية و تؤثر على صحة أرقام تلك القوائم أو تفسيرها ، كما قد تؤثر على القرارات التى تعتمد على المعلومات المدرجة بتلك القوائم ، من ثم فعند وقوع أحداث جوهرية أو عند التعرف على على تلك الأحداث بعد تاريخ القوائم و قبل إكمال التقارير فإنه يجب الإفصاح عن تلك المعلومات فى التقارير بالطريقة الصحيحة .

و- الإفصاح عن نتائج أقسام المنشأة Disclosure of Segments Of a Businecs_EntePrise :-

تتطلب معايير المحاسبة أن يتم عرض معلومات خاصة عن عمليات المنشأة فى صناعات معينة ، و كذلك عملياتها الأجنبية و مبيعاتها للخارج و عملائها الرئيسيين .

و قد ظهرت الحاجة الى الإفصاح عن عمليات الأقسام الرئيسية للمنشآت المتنوعة التى تتعدد أسواقها أو أنواع عملائها ، نتيجة إتجاهات النمو و تنوع العمليات ، و عدم إمكانية تقييم المخاطر بإستخدام البيانات التجميعية ، و يعتبر تقسيم **Disaggregation** البيانات المالية ضروريا لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلة او التى يمكن إستخدامها فى نماذج قرارات الاستثمار ، و لأغراض تقدير قيمة المنشأة او تقييم المخاطر المرتبطة . و من ثم تكون هناك حاجة الى أعداد التنبؤات الخاصة بأنشطة المنشأة مستقبلا ، و لاشك أنه سوف تزيد الثقة فى تلك التنبؤات القائمة على إستقراء البيانات التاريخية إذا ما تم إعداد تلك البيانات من خلال معلومات خاصة بالأقسام المتنوعة للأعمال و التى تكون ذات خصائص مختلفة و متباينة .

و يعتقد أيضا بأن المعلومات الخاصة بأحد أقسام النشاط ملائمة للتقارير الخارجية لمنع الإدارة من إخفاء معلومات قد لا ترغب فى نشرها ، على سبيل المثال قد ترغب الإدارة فى إخفاء حقيقة أن أقساما معينة من النشاط تعمل بخسائر عن طريق إستخدام أقسام أخرى مربحة لتغطية الأقسام غير المربحة .

١/٥ أساليب الأفصاح عن المعلومات المالية :

هناك العديد من الوسائل المستخدمة فى الإفصاح عن المعلومات المالية و أثر الأحداث الإقتصادية فى التقارير المالية ، و يعتمد إختيار أفضل طريقة فى

كل حالة على طبيعة المعلومات و أهميتها النسبية ، و يمكن تبويب الطرق الشائعة للإفصاح على النحو التالى :-

١- شكل و ترتيب القوائم المالية الرسمية .

٢- المصطلحات و نماذج العرض التفصيلى .

٣- المعلومات بين الأقواس (الإيضاحات بين القوسين) .

٤- الملحوظات الهامشية (الملاحظات الإيضاحية) .

٥- القوائم و الجداول الملحقة أو المساعدة .

٦- التعليقات التى يتضمنها تقرير المراجع الخارجى و خطاب رئيس مجلس الإدارة

١- شكل و ترتيب القوائم المالية الرسمية Form and Arrangement of formal Statements

حيث يمكن تغيير شكل و ترتيب القائمة لعرض أشكال معينة من المعلومات لا تفصح عنها معلومات القوائم التقليدية على النحو التالى :-

أ- قائمة المركز المالى :-

حيث يمكن أن يتم الإفصاح عن العلاقات الملائمة فى قائمة المركز المالى او الميزانية العمومية بإعادة ترتيب الأقسام الرئيسية . و على سبيل المثال تطرح الإلتزامات و الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة لإظهار رأس المال العامل.

ب- قائمة الدخل :-

حيث تركز الأشكال المختلفة لعرض قائمة الدخل على المفاهيم المختلفة للدخل ، و على سبيل المثال فإن قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة **Single step income statement** تربط بين جميع عناصر المصروفات و جميع عناصر الإيرادات للوصول الى صافى الربح عن الفترة ، و قد يتم أعداد قائمة الدخل ذات المراحل **Mutiple step income statement** لأغراض توضيح

العلاقة بين البيانات المحاسبية المتعلقة بعناصر الإيرادات و المصروفات باعتبارها تلعب دورا هاما عند تقييم المقدرة النسبية للمنشأة ، و حيث يتم التفرقة بين الدخل الناتج عن أنشطة عرضية او ثانوية ، بحيث يمكن إعطاء أهمية خاصة لدراسة ربحية المنشأة الناتجة عن النشاط الرئيسي لها و تحليل تلك الربحية ، بالإضافة الى إمكانية التفرقة بين المصروفات الخاصة بالأنشطة الرئيسية للمنشأة و بين المصروفات العرضية الناتجة عن ظروف او سياسة مالية معينة للمنشأة ، فضلا عن إمكانية تصنيف تلك المصروفات حسب الوظائف النوعية بالمنشأة ، و بالشكل الذى يسهل تطبيق مفهوم مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

فضلا عن قائمة الدخل يمكن أن تفصح عن أرقام أخرى مثل إجمالي الدخل (الذى يمثل الفرق بين صافى المبيعات و تكلفة البضاعة المبيعة) ، و كذلك صافى الدخل الناتج عن ذلك فان التشغيل العادى للمنشأة (و هو عبارة عن الفرق بين إجمالي الدخل و إجمالي مصروفات التشغيل سواء إدارية او تسويقية) .

جـ- قائمة التدفقات النقدية Cash Flows Statements

حيث يتم عرض و تبويب المعلومات بشكل ملائم يفيد أغراض التنبؤ و إتخاذ القرارات ، على سبيل المثال يتم تبويب التدفقات النقدية حسب نشاط التشغيل و التمويل و الإستثمار ، او قد يتم تبويب المدفوعات النقدية المرتبطة بنشاط التشغيل فى مجموعات طبقا لسلوكها او خصائص التغير و الثبات .

٢- المصطلحات و العرض التفصيلي Terminology and Detailed Presentation

تعادل أهمية المصطلحات المستخدمة فى القوائم و مقدار التفصيل الظاهر بها حجم أهمية شكل القوائم ، حيث أن ذلك يلقى الضوء حتما الى إلقاء الضوء على عناصر تلك القوائم ، كما أن استخدام الإصطلاحات الغامضة و غير الواضحة قد يؤدى الى التشويش و سوء الفهم .

و يجب أن يتم تلخيص البيانات المحاسبية حتى تكون مفيدة و ذات مغزى ، و يعتمد ذلك على أهداف التقارير و الأهمية النسبية للعناصر ، إلا انه يجب إعطاء الإفصاح الملائم عن المعلومات المفصلة ذات الأولوية إذا كان ضروريا لجعل التقارير ذات مغزى لإتخاذ القرارات .

٣- المعلومات و الإيضاحات بين الأقواس Parenthetical Information and Expianations

يتم عادة استخدام الإيضاحات بين القوسين للإشارة الى المعلومات الإضافية الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية ، مثال ذلك عندما تبغى المنشأة لفت انتباه مستخدمى تلك القوائم الى القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل بالميزانية كما هو موضح فيما يلى :-

استثمارات قصيرة الأجل (القيمة السوقية ٥٠٠٠٠٠ ج ، حسب التكلفة ٤٥٠٠٠٠ج)

بصفة عامة يمكن عرض بيانات غير كمية فى ملاحظات بين أقواس تتضمن ما يلى:-

أ- مؤشر عن الأجراء المعين او فى طريقة التقييم المستخدمة ، لكى يعطى القارئ فهما أفضل لمعنى البيانات .

ب- الخصائص المعنية التى تضفى معانى أكثر عن الأهمية النسبية للعنصر مثل الحقائق الخاصة برهن أصول معينة أو أية التزامات معينة لها حقوق أو لوية

جـ- التفاصيل الخاصة بمقدار واحد أو أكثر من العناصر التى يتضمنها التبويب الواسع المدرج بالقائمة .

د- القيم البديلة مثل سعر السوق الجارى .

هـ- الإشارة الى معلومات ذات علاقة بعنصر معين و لكنها تظهر فى قوائم أخرى أو فى موضع أخر فى التقرير .

٤- الملحوظات الهامشية Footnotes

حيث قد يتعذر فى بعض الأحيان عرض الإيضاحات او المعلومات الإضافية فى القوائم المالية ، و فى سبيل التغلب على هذا يتم استخدام الملاحظات كوسيلة لإزالة الغموض الخاص بعنصر معين من عناصر التقارير المالية ، و مثالا على ذلك ما يلى :-

الأصول المتداولة

النقدية ×× جنيه

المخزون (ينظر الملحوظة رقم (٣)) ×× جنيه

الملاحظات

ملحوظة رقم (٣)

تم تقويم المخزون على أساس التكلفة و مقدارها ١٠٠٠٠٠ج و القيمة السوقية لذلك المخزون تبلغ ١١٠٠٠٠ج ، و تتبع الشركة طريقة الوارد أولا - صادر أولا لتحديد تكلفة المخزون .

و تستخدم الملاحظات للإفصاح عن أحداث او معاملات مالية لا تتضمنها التقارير المالية بالرغم من أهميتها فى دراسة المركز المالى للمنشأة ، و من أمثلة ذلك الإلتزامات المالية للمنشأة الناتجة عن ضمان ديون الآخرين ، أو عقود الشراء او تغيير طرق أهلاك الأصول الثابتة أو وجود حقوق أو التزامات محتملة الحدوث ، و فيما يلى مثالا عن ذلك:-

بدأت المنشأة فى التفاوض مع بنك المهندس فى ٣١ يناير ١٩٩٨ بخصوص الحصول على قرض مقداره ٥٠٠٠٠٠ ج ، و سوف يتم الموافقة و الحصول على القرض يوم أول مارس ١٩٩٨ ، و ينص الإتفاق على سداد ذلك القرض على مدة ٧ سنوات علما بأن معدل الفائدة المستحقة يبلغ ١٠٪ .

بصفة عامة يمكن أن تبوب أكثر الملاحظات الهامشية شيوعاً على النحو التالى :-

- شرح الأساليب أو التغيرات فى الطرق المحاسبية .
- بيان حقوق الدائنين على أصول معينة او أولوية الحقوق .
- الإفصاح عن الأصول او الإلتزامات المحتملة .
- الإفصاح عن القيود على سداد التوزيعات .
- وصف العمليات التى تؤثر على رأس مال الأسهم و الحقوق الأخرى .
- وصف العقود التنفيذية .

٥- القوائم و الجداول المساعدة او الملحقة Supplementary Statements or Schedules

قد يتطلب الأمر أعداد جداول تفصيلية إيضاحية لعرض بعض عناصر الأصول او الخصوم او حقوق الملكية ، حيث أن بعض تلك العناصر تكون ممثلة برقم واحد فى قائمة المركز المالى كما يأتى :-

الميزانية العمومية

اراضى و مبانى و معدات (ينظر جدول رقم ٣) xxxx

(جدول رقم ٣)

	اراضي	مباني	معدات	إجمالي
رصيد أول المدة ١٩٩٨	xxx	xxx	xxx	xxx
إضافات خلال ١٩٩٨	xxx	xxx	xxx	xxx
	xxx	xxx	xxx	xxx
أصول مبيعة	xxx	xxx	xxx	xxx
رصيد نهاية عام ١٩٩٨	xxx	xxx	xxx	xxx
رصيد مخصص استهلاك اول ١٩٩٨	xxx	xxx	xxx	xxx
مخصص الإهلاك عام ١٩٩٨	xxx	xxx	xxx	xxx
رصيد مخصص الإهلاك فى نهاية عام ١٩٩٨	xxx	xxx	xxx	xxx
تكلفة الأصول الثابتة فى نهاية عام ١٩٩٨	xxx	xxx	xxx	xxx

٦- تقرير مراقب الحسابات و المعلومات الإضافية فى تقرير رئيس مجلس الإدارة .

حيث يهدف تقرير المراجع الى تقديم معلومات تتعلق برأى مراقب الحسابات بشأن إتفاق الطرق المحاسبية المتبعة فى أعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

كما أن هناك معلومات إضافية ترد فى تقرير مجلس الإدارة فى حالة الشركات المساهمة ، و التى عادة ما يتضمن بعض الأحداث او المتغيرات التى أثرت على نشاط المنشأة و التوقعات المستقبلية و الخطط الخاصة بالنمو و السياسات التشغيلية و التمويلية و الإستثمارية المتوقع أن تتبعها الشركة مستقبلاً.

٦/١ الإفصاح المحاسبى ودور وإجراءات مراقب الحسابات فى ضوء القوانين واللوائح والتعليمات القانونية :

يشير الإفصاح المحاسبى الى إشتمال التقارير والقوائم المالية على جميع البيانات والمعلومات والحقائق الجوهرية ذات الأهمية النسبية لإعطاء القارئ المستخدم صورة صادقة وعادلة عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالى وتدفقاتها النقدية ، وذلك بما يمكنه من الحكم على إدارة تلك المنشأة بالإضافة الى إتخاذ القرارات الملائمة .

هذا ويشير الإفصاح المحاسبى الى المعلومات المالية التى يتم الإعلام عنها سواء فى صلب القوائم المالية ذاتها أو خارجها (سواء فى جداول مالية إضافية أو ملحقة ، أو فى شكل ملاحظات هامشية ، أو الإفصاح عن الأحداث التى تقع بعد تاريخ القوائم المالية فى التقرير المالى أو الإفصاح عن التوقعات والتنبؤات المالية أو تحليلات الإدارة) .

وقد اشارت القوانين المختلفة الى أسس الإفصاح المحاسبى فى التقارير المالية بالإضافة الى دور وإجراءات مراقب الحسابات .

١/٦/١ الإفصاح فى القوانين واللوائح :-

ولقد عرضت عديد من القوانين واللوائح التنفيذية ، وكذلك تعليمات الهيئات الحكومية الى عديد من الأسس والقواعد للإفصاح عن القوائم المالية لمنشآت الأعمال . ولعل أبرز ذلك ما يلى :-

١- قانون الشركات ولائحته :-

أ- لعل أول تشريع فى جمهورية مصر العربية إهتم بموضوع الإفصاح فى التقارير المالية بما يتضمنه من قوائم مالية وتقرير مراقب الحسابات وغيرها من وسائل الإفصاح كان القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ الذى تم إلغاؤه وحل محله القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية الصادرة برقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ .

ب- وقد أشار قانون الشركات ولائحته الى وسائل الإفصاح فى التقارير المالية وقواعد المراجعة التى يلتزم بها مراقب الحسابات فى هذا الشأن :-

- تم النص فى المادة (٦٤) على أنه يجب على مجلس إدارة الشركة أن يعد كل سنة مالية - فى موعد يسمح بعقد الجمعية العامة للمساهمين خلال ستة أشهر على الأكثر من تاريخ إنتهائها - ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقريرا عن نشاط الشركة خلال السنة المالية وعن مركزها المالى فى ختام السنة ذاتها ، وذلك كله طبقا للأوضاع والشروط والبيانات التى تحددها اللائحة التنفيذية .

- كذلك فقد قضت المادة الخامسة والستين علـى أن ينشر مجلس الإدارة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وخلاصة وافية لتقريره ، والنص الكامل لتقرير مراقب الحسابات قبل إجتماع الجمعية العامة ، وقد حددت اللائحة التنفيذية وسائل النشر ومراقيته ، أما ما يكتفى بشأنه من الإطلاع الخاص للمساهمين فقد أشارت إليها المادة السادسة والستين من ذات القانون .

جـ- وتطبيقا للمواد ١٨٦، ١٨٧، ١٨٨ من اللائحة التنفيذية للقانون فقد تم النص على ما يلى :-

" يكون لكل شركة سنة مالية يحددها نظامها الأساسى ولا يجوز أن تزيد مدتها عن إثنى عشر - ويستثنى من ذلك السنة المالية الأولى للشركة - وتعد إدارة الشركة فى نهاية كل سنة مالية القوائم المالية (الميزانية - حساب الأرباح والخسائر) .

كذلك فقد قضت المادة المادة (١٩٠) من اللائحة على ما يلى :-

" يجب ألا يتغير الشكل الذى تقوم به الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة من سنة مالية الى سنة مالية أخرى ، ومع ذلك يجوز على سبيل الإستثناء تغيير بعض البنود بشرط أن تتضمن بعض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية هذا التغيير وإيضاح أسبابه " .

ء - وقد تضمن القرار الوزارى رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ بإصدار اللائحة التنفيذية ما يجب أن تشتمل عليه القوائم المالية (الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر وقائمة الموارد والإستخدامات) . [(١)]

٢- قرار وزير الإقتصاد رقم ٤٧١ لسنة ١٩٩٧ :-

---

(١) تراجع المعلومات المحاسبية التى يجب أن تتضمنها تلك القوائم المالية الثلاثة المشار اليها بعاليه فى نماذج القوائم المالية الصادرة بالملحق رقم (٤) المرافق للائحة التنفيذية لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

صدر ذلك القرار بشأن تعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الشركات على النحو التالى :-

أ - حيث تم تعديل نص المادة (١٨٩) لتصبح على النحو التالى :-

يجب أن تكون ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقرير مجلس الإدارة معداً خلال شهرين على الأكثر من إنتهاء السنة المالية للشركة ، ويتعين وضع تلك الوثائق تحت تصرف مراقبى الحسابات خلال تلك الفترة.

ب- كذلك فقد تم تعديل نص المادة (٢١٨) لتصبح كالآتى :-

يجب على مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركاء المديرين - حسب الأحوال - أن ينشر الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وخلاصة وافية لتقريره والنص الكامل لتقرير مراقب الحسابات فى صحيفتين يوميتين خلال ثلاثة أشهر على الأكثر وذلك من تاريخ إنتهاء السنة المالية .

ويجوز إذا كان نظام الشركة يسمح بذلك - الإكتفاء بإرسال نسخة من الأوراق المبينة الى كل مساهم بطريقة البريد الموصى عليه قبل تاريخ عقد الجمعية بثلاثين يوماً على الأقل .

وترسل صورة مما ينشر أو يرسل للمساهمين الى كل من الهيئة العامة لسوق المال ومصلحة الشركات .

٣- القانون رقم (٣) لسنة ١٩٩٨ :-

والصادر بتعديل بعض أحكام قانون الشركات سالف الذكر على النحو التالى:-

أ - حيث تنص المادة (٣٩) على ما يلى :-

يكون للشركة سنة مالية يعينها النظام وتعد عنها قوائم مالية طبقاً لمعايير المحاسبة التى يصدر بها قرار من وزير الإقتصاد ويجوز أن ينص نظام الشركة على إعداد قوائم مالية دورية لها لا تقل مدتها عن ثلاثة شهور . على

أنه يجب على الشركة التى يكون غرضها الإشتراك فى تأسيس شركات أخرى أو الإشتراك فيها على أى وجه على أن تعد قوائم مالية مجمعة عن تلك الشركات .

ب- كما تنص المادة (٦٤) على ما يلى :-

" على مجلس الإدارة أن يعد عن كل سنة مالية - فى موعد يسمح بعقد الجمعية العامة للمساهمين خلال ثلاثة أشهر على الأكثر من تاريخ إنتهائها - القوائم المالية للشركة وتقريراً عن نشاطها خلال السنة المالية وعن مركزها المالى فى ختام السنة ذاتها .

٤- قانون سوق المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية :-

حيث تنص المواد (٦)، (٢٧)، (٤٠) من القانون والمواد (٥٨)، (١٥٩) من اللائحة على ما يلى :-

على كل شركة طرحت أوراق مالية لها فى إكتتاب عام أن تقدم على مسئوليتها للهيئة العامة لسوق المال تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها على أن تتضمن تلك التقارير البيانات التى تفصح عن المركز المالى الصحيح لها ، وتعد الميزانية وغيرها من القوائم المالية للشركة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية وقواعد المراجعة الدولية.

ويجب على الشركة نشر ملخص وافى للتقارير النصف سنوية والقوائم المالية السنوية فى صحيفتين يوميتين صباحيتين واسعتى الإنتشار أحداهما على الأقل باللغة العربية ، كما يجب على كل شركة تواجه ظروف جوهرية تؤثر على نشاطها أو فى مركزها المالى أن تفصح عن ذلك وأن تنشر عنه ملخصاً وافيا طبقاً لقواعد النشر السابقة - وتسرى ذات الأحكام على صناديق الإستثمار ولو لم تطرح أوراقا مالية للإكتتاب العام وكذا الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية.

وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون المعلومات الواجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية وذلك طبقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة بمعايير المحاسبة المصرية .

٥- التعليمات واللوائح الصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال :-

تطبيقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة فى مارس ٩٦ يتعين على كافة الشركات المقيدة لها أوراقاً مالية بالبورصة أن توافى الهيئة بقوائم مالية ربع سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها مرفقاً بها تقرير فحص محدود من مراقب أو مراقبى الحسابات بنتائج فحص تلك القوائم وذلك خلال شهر من تاريخ إعدادها ، ويتم شطب قيد الأسهم وغيرها من الأوراق المالية من جداول البورصة إذا لم تلتزم الشركة المصدرة للأوراق المالية بتنفيذ تلك التعليمات فى المواعيد المحددة قانوناً وذلك بعد مضى ثلاثة أشهر من إخطارها بعدم تنفيذ تلك التعليمات .

٦- التعليمات واللوائح الصادرة عن البنك المركزى المصرى :-

وتختص تلك التعليمات بقواعد إعدادها وتصوير القوائم المالية للبنوك ، وكذا أسس تقييم الأصول والإلتزامات بما يتمشى مع معايير المحاسبة الدولية . حيث تعرضت تلك القواعد الى ما يلى :-

- نماذج للميزانية وقائمة الدخل والتدفقات النقدية .
- نموذج - كحد أدنى - للإيضاحات المتممة للقوائم المالية للبنوك .
- قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك .
- أسس تقييم الأصول والإلتزامات .
- قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية المجمعة للبنوك .
- قواعد نشر القوائم المالية .

٧- قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر .

وهو القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ ولائحته ، وتطبيقا لنص المادة (٤٧) من القانون يتعين على كل شركة كل سنة بإعداد ميزانية وحساب أرباح وخسائر وحساب الإيرادات والمصروفات لكل فرع من فروع التأمين كل على حدة وذلك طبقا للنماذج المرفقة باللائحة التنفيذية من القانون .

٨- قرار وزير الإقتصاد رقم (٥٠٣) لسنة ١٩٩٧ بشأن إصدار معايير المحاسبة المصرية:-

حيث تعرض قرار الوزير لإصدار معايير المحاسبة المصرية والتى بلغت عشرون معيار محاسبى ، وفقا لأحداث المعايير المحاسبية الدولية ، وبما لا يتعارض مع أحكام القوانين والقرارات التى تلتزم بتطبيقها الشركات الخاضعة والملزمة بتطبيقها فى صدر أحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، والقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاته .

وقد نص القرار فى مادته الأولى بأنه يتم إعداد التقارير عن نشاط شركات المساهمة والتوصية بالأسهم ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ونماذج القوائم المالية الواردة بالملحق رقم (٣) ، كما يتم مراجعة حسابات الشركات المشار إليها وفقا لقواعد المراجعة الدولية .

كذلك فقد نصت المادة الثانية من ذات القرار بأنه يستبدل بالملحق رقم (٣) المرافق للائحة التنفيذية للقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ الملحق المرافق رقم (٣).

أيضاً فقد نصت المادة الثالثة من ذات القرار بأنه يلغى الملحق رقم (٤) المرافق للائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ويعمل بالملحق رقم (٣) المشار إليه فى المادة السابقة . [1]

١/٦/٢ دور وإجراءات مراقب الحسابات من الإفصاح طبقاً للقوانين واللوائح :-

أوضح قانون الشركات الشروط التى يجب توافرها فيمن يعين مراقباً لحسابات شركات المساهمة ، كذلك فقد أوضحت واجبات مراقب الحسابات وحقوقه . [2]

وتنصب مهمة مراقب الحسابات فى مراجعة حسابات الشركة وفحص القوائم المالية لها ، فضلاً عن التحقق من قيام الشركة بتطبيق أحكام القانون والنظام الأساسى للشركة .

وفى سبيل تأدية واجبه أعطاه القانون الحقوق التالية :-

١.حق الإطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها ، وطلب البيانات والإيضاحات التى يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته .

ويتعين على مجلس الإدارة أن يمكن مراقب الحسابات من كل ذلك ، وفى حالة عدم تمكينه ، عليه أن يثبت ذلك فى تقرير يقدم الى مجلس الإدارة ، (ثم يعرض على الجمعية العامة إذا لم يقم مجلس الإدارة بتيسير مهمته) ويعاقب

---

[1] تراجع المعلومات المحاسبية التى يجب أن تتضمنها القوائم المالية (قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية) بالملحق رقم (٣) المرافقة لقرار وزير الإقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بصدد معايير المحاسبة المصرية .

[2] [1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل ، وأن النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

بغرامة لا تقل عن ٢٠٠٠ جنيه ولا تزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه ، كل من أحجم عمداً عن تمكين مراقب الحسابات من الإطلاع على الدفاتر والأوراق التى يكون له حق الإطلاع عليها .

٢. على مراقب الحسابات التحقق من صحة إنعقاد الجمعية العامة ، ولذلك أوجب القانون على مجلس الإدارة موافاته بصورة من الإخطارات والبيانات التى يرسلها الى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة ، وعلى مراقب الحسابات (أو من ينيبه من المحاسبين الذين إشتركوا معه فى أعمال مراجعة حسابات الشركة) أن يحضر الجمعية العامة ، ويتأكد من صحة إجراءات الإجتماع ، كما يوقع على محضر الإجتماع .

٣. على مراقب الحسابات أن يعد تقريره السنوى عن أحوال الشركة ونتيجة أعمالها خلال السنة المالية . وعليه أن يدلى فى إجتماع الجمعية العامة برأيه فى كل ما يتعلق بعمله كمراقب لحسابات الشركة ، وبصفة خاصة فى مدى تمثيل الميزانية للمركز المالى الحقيقى للشركة ، وما إذا كانت له تحفظات معينة .

ويعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين ، وبغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تزيد عن عشرة آلاف جنيه ، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، كل مراقب حسابات صادق على توزيع أرباح على خلاف أحكام القانون .

ويجب على مجلس الإدارة أن ينشر النص الكامل لتقرير مراقب الحسابات فى صحيفتين يوميتين ، وذلك قبل الموعد المحدد لعقد الجمعية العامة لنظر الميزانية ، بعشرين يوماً على الأقل .

ويجوز – إذا كان نظام الشركة يسمح بذلك – الإكتفاء بإرسال نسخة من تقرير مراقب الحسابات الى كل مساهم بطريق البريد الموصى عليه ، قبل تاريخ إنعقاد الجمعية العامة بعشرين يوما على الأقل . وترسل صورة مما ينشر أو يرسل الى المساهمين ، الى كل من الهيئة العامة لسوق المال ، والإدارة العامة للشركات (أو الهيئة العامة للإستثمار بحسب الأحوال) .

ويتلو مراقب الحسابات تقريره على الجمعية العامة ، ويجب أن يكون التقرير مشتملا على البيانات التى نص عليها القانون رقم (١٥٩ لسنة ١٩٨١) واللائحة التنفيذية ، وبصفة خاصة البيانات الآتية (المادة ١٠٦) :

أ. ما إذا كان المراقب قد حصل على المعلومات والإيضاحات التى رأى ضرورتها لأداء مهمته على وجه مرضى .

ب.ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له إنتظامها ، وبالنسبة للشركة الصناعية ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف منتظمة .

ج.ما إذا كانت الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر متفقة مع الدفاتر والحسابات.

د. ما إذا كان من رأيه – وفى ضوء المعلومات والإيضاحات التى قدمت اليه – أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها ، وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية ، وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر عن الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أوخسائرها عن السنة المالية المنتهية .

ه. ما إذا كان الجرد قد تم طبقاً للأصول المرعية . (مع بيان ما جد من تعديل فى طريقة الجرد التى اتبعت فى السنة السابقة ، إن كان هناك تعديل) .

و. ما إذا كانت البيانات الـواردة فـى تقريـر مجلـس الإدارة (المشـار اليهـا فـى القانون واللائحة التنفيذية) متفق مع ما هو وارد لدفاتر الشركة .

ز. ما إذا كانت قد وقعت فى أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة ، أو لأحكام القانون (ويدخل فى ذلك القوانيـن الخاصـة التـى تحكـم نشـاط بعـض الشركات) على وجه يؤثر فى نشاط الشركة ، أو فى مركزها المالى . مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات ما زالـت قائمـة عنـد إعداد الميزانيـة . (وذلـك فـى حدود المعلومات والبيانات التى توافرت لديه) .

ويسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة بتقريره بوصفه وكيـلا عن مجموع المساهمين . ويعاقب بالحبس لمدة لا تقل عن سنتين ، أو بغرامـة لا تقـل عـن ألفـى جنيـه ولا تزيـد علـى عشـرة آلاف جنيـه ، أو بـإحدى هـاتين العقوبتين ، كل مراقب حسابات (وكل من يعمل فى مكتبه) تعمد وضع تقريـر كاذب عن نتيجة مراجعته ، أو أخفى عمدا وقائع جوهرية ، أو أغفل عمداً هـذه الوقائع فى التقرير الذى يقدمه للجمعية العامة .

٤. وفى حالة زيادة راس المال ، يجـب علـى مجلـس الإدارة أن يرفـق بتقريـره المقدم للجمعيـة العامـة ، تقريـراً مـن مراقـب الحسـابات عـن مـدى صحـة البيانات المحاسبية الواردة فى تقرير المجلس .

وتكون دعوة الجمهور للإكتتاب فى أسهم زيادة رأس المال ، بنشـرة يرفـق بها تقرير مراقب الحسابات بصحة البيانات الواردة فيها ومطابقتها للقانون .

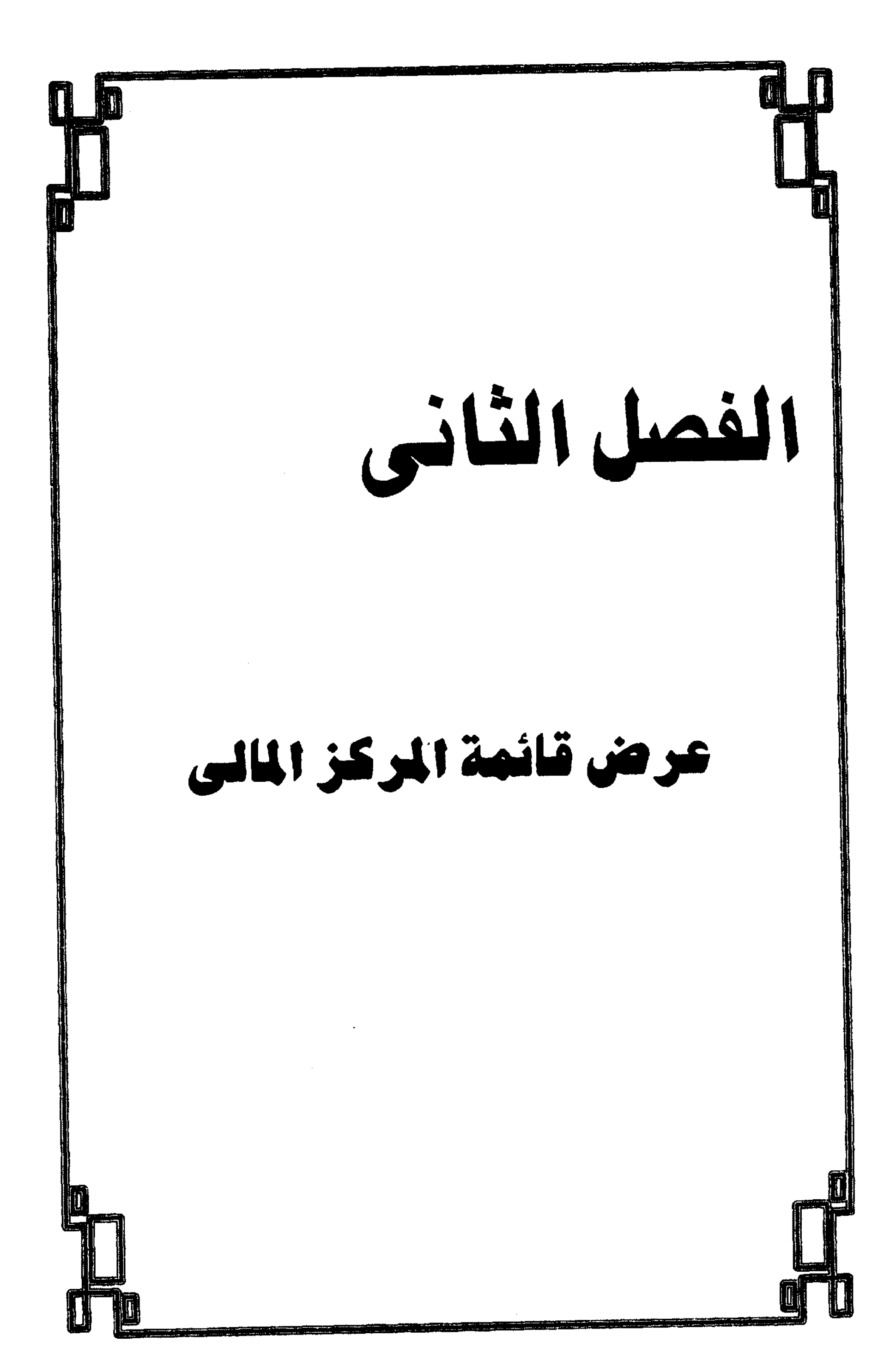
٥. قضـى القانون بأن يوضع تحت تصرف المساهمين لإطلاعهم الخـاص قبـل موعـد إنعقـاد الجمعيـة العامـة بخمسـة أيـام علـى الأقـل ، بيـان مـن مراقـب الحسـابات – فـى البنـوك أو غيرهـا مـن شـركات الإئتمـان – يقـرر فيـه أن القروض أو الإعتمادات أو الضمانات التى تمت لصالح أحد أعضاء مجلس

الإدارة ، تدخل ضمن غرض الشركة ، وروعيت فيها نفس الأوضاع والشروط التى تتبعها الشركة بالنسبة لجمهور العملاء .

ولمساعدة مراقب الحسابات فى القيام بدوره فى ضوء القوانين واللوائح ، يتعين الإسترشاد بقائمة فحص الإلتزام بمتطلبات نشر القوائم المالية والإفصاح عنها على النحو التالى :-

الإفصاحات	الإجابات			ملاحظات الفاحص
	نعم	لا	لا ينطبق	
١-هل تم النشر فى المواعيد القانونية المحددة بالقانون				
٢-فى حالة نشر القوائم المالية لأغراض دعوة الجمعية العامة للمنشأة ، هل تم نشر القوائم المالية بالكامل (الميزانية وقائمتى الدخل والتدفقات النقدية والإيضاحات) وتقرير مراقبى الحسابات عليها .				
٣-فى حالة النشر طبقاً لتعليمات قانون سوق المال وقرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال والتعليمات المحلية الأخرى ، هل تم نشر كافة مكونات القوائم المالية التالية :-				
١. هل تم نشر ملخص لبنود الميزانية مع الأخذ فى الإعتبار ألا يكون التلخيص قد أخل بمدى تعبير الميزانية عن المركز المالى للمنشأة .				
٢. هل تم نشر ملخص لقائمة الدخل مع الأخذ فى الإعتبار ألا يكون التلخيص قد أخل بمدى تحديد نتيجة النشاط للمنشأة .				
٣. هل تم نشر ملخص لقائمة التدفقات النقدية مع الأخذ فى الإعتبار ألا يكون التلخيص قد أخل بمدى تحديد التدفقات النقدية للمنشأة من أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل وقيمة أرصدة النقدية وما فى حكمها أخر الفترة .				
٤. هل تم نشر كافة السياسات المحاسبية المتبعة .				
٥. هل تم نشر تفاصيل وحركة البنود الهامة بالقوائم المالية .				

٦. هل تم نشر القوائم المالية الملخصة تحت عنوان "ملخص القوائم المالية" ٧. هل أرفق تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية الملخصة وذكر فيه أن هناك تقرير أخر صادر على قوائم مالية كاملة يمكن الرجوع اليها في حالة طلب مزيد من البيانات .				



الفصل الثانى

عرض قائمة المركز المالى

الفصل الثانى

عرض قائمة المركز المالى

Balance Sheet Presentation

مقدمـــه

يهتم هذا الفصل بدراسة معايير المحاسبة المصرية المتعلقة بعرض قائمة المركز المالى (الميزانية) ، و هى معيارين هامين هملعل أبرزهم المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) بعنوان المعلومات التى يجب الأفصاح عنها بالقوائم المالية ، و المعيار المحاسبى المصرى رقم (٦) بعنوان عرض الأصول والألتزامات المتداولة ، و قد تطلبت تلك المعايير عرض عناصر محددة كحد أدنى لعناصر الميزانية ، من ثم فإن أى تحليلات أضافية للعناصر و البنود المكونة للميزانية سوف يتم أدراجها ضمن الأيضاحات المتممة للقوائم المالية [١]

و قد تضمن الملحق رقم (٤) المرفق لقرار وزير الأقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ نموذج للميزانية او قائمة المركز المالى لكل من الشركات الصناعية و التجارية او للشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية او شركات صناديق الأستثمار .

كذلك فقد حددت تلك المعايير أيضاً أسلوب عرض الأصول و الألتزامات المتداولة بأعتباره مصدر هام للمعلومات لمستخدمى المعلومات المالية عند تحليلهم للمركز المالى للمنشأة ، و حيث يتطلب الأمر ضرورة الأفصاح عن

---

[١] يناظر هذين المعيارين كل من المعيار المحاسبى الدولى رقم (٥) بذات العنوان - المعلومات التى يجب الأفصاح عنها بالقوائم المالية ، و المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٣) بذات العنوان أيضاً - عرض الأصول و الألتزامات المتداولة .

قيمة كل من الأصول و الألتزامات المتداولة مع أهمية عدم أجراء المقاصة فيما بينهم .

تحقيقاً لذلك فسوف يتم تقسيم ذلك الفصل الى المباحث التالية :-

١/٢ الأطار العام لمكونات قائمة المركز المالى طبقاً لمعايير المحاسبة .

٢/٢ المعلومات التى يجب الأفصاح عنها فى قائمة المركز المالى طبقاً للمعيار المحاسبى الثالث .

٣/٢ عرض الأصول و الألتزامات المتداولة طبقاً للمعيار المحاسبى التاسع .

٤/٢ دور و إجراءات مراقب الحسابات .

١/٢ الأطار العام لمكونات قائمة المركز المالى طبقاً لمعايير المحاسبة .

بوجه عام تتكون كل قائمة من القوائم المالية من مجموعة بنود رئيسية وبعض العناصر التى تشكل تلك القائمة ، و تعتمد قائمة المركز المالى على ثلاثة مكونات أساسية هى الأصول و الألتزامات و حقوق الملكية .

و يعرف الأصل **Assets** بأنه أحد الموارد الاقتصادية الذى تسيطر عليه أحد منشأت الأعمال نتيجة لحدث فى الماضى ، و من خلال ذلك المورد تحقق تلك المنشأة منفعة أقتصادية مستقبلية .

أما الألتزام **Liability** فهو يعرف بأنه قيد حالى على المنشأة نتج عن حدث فى الماضى ، و تسوية ذلك القيد تحتاج الى التنازل عن أو التضحية بمورد من الموارد الاقتصادية المالية المستخدمة فى المنشأة .

بينما يعرف مصطلح حقوق الملكية **Equity** بأنه صافى الأصول المتبقية فى المنشأة بعد سداد و تسوية جميع ألتزاماتها .

و فيما يلى استعراض مقارن لنماذج قائمة المركز المالى حسب المتطلبات القانونية (قانون الشركات ، قانون سوق المال) و معايير المحاسبة المصرية و الدولية ،و التى يتضح منها مكونات و عناصر قائمة المركز المالى .

١/١/٢ نموذج قائمة المركز المالى طبقاً لقانون الشركات و لائحته التنفيذية :

ألزم القرار الوزارى رقم ٩٦ لسنة ٨٢ شركات الأموال أن تضمن ميزانيتها البيانات و المعلومات المحاسبية طبقاً للنموذج العام التالى :-

الميزانية فى / / ١٩٩

الأصـــــــول

رصيد	مجمع الأهلاك	التكلفة	البيان	سنة المقارنة
			الأصول الثابتة	
×	×	×	أراضى	
×	×	×	مبانى و إنشاءات و مرافق و طرق	
×	×	×	ألات و معدات	
×	×	×	وسائل نقل و انتقال	
×	×	×	عدد و أدوات	
×	×	×	أثاث و معدات و مكاتب	
×	×	×	ثروة حيوانية و مائية	
×	×	×	شـهـرة المـحل و حقـوق الأمـتياز و	
×	×	×	الأختراع و التأليف و العلامات التجارية	
×	×	×	نفقات ايرادية مؤجلة (متعلقة بالأصول الثابتة)	
×××	××	××		
	××		المشروعات تحت التنفيذ	
×××	××		تكوين سلعى	
			انفاق استثمارى	
	××		الأستثمارات طويلة الأجل	
	××		شركات قابضة و تابعة و شقيقة (يبين كل ن وع منها على حدة)	
×××			مشروعات مشتركة	
			بعده	

الخصـــوم و حقوق المساهمين

			البيان	سنة المقارنة
			حقوق المساهمين	
			رأس المال المرخص به	
			رأس المال المصدر و المكتتب فيه (يوضح عدد الأسهم و القيمة الأسمية لكل نوع من أنواع الأسهم المصدرة)	
			المبلغ غير المسددة (لكل نوع على حده)	
			رأس المال المدفوع	
			الأحتياطيات	
			احتياطى قانونى	
			احتياطى نظامى	
			احتياطى رأسمالى	
			احتياطيات أخرى (تذكر بالتفصيل)	
			الأرباح (أو الخسائر) المرحلة	
			مجموع حقوق المساهمين	
			المخصصات	
			مخصصات ضرائب متنازع عليها	
			مخصص منازعات و مطالبات و التزامات	
			مخصصات أخرى	
			بعده	

الأصـــــــول

رصيد	مجمع الأهلاك	التكلفة	ما قبله	سنة المقارنة
			الأقراض طويل الأجل	
	××		شركات قابضة و تابعة و شقيقة (يبين كل نوع منها على حدة)	
×××	××		قروض أخرى (يستحق منها خلال السنة المالية التالية مبلغ ( )جنيه	
			الأصول المتداولة	
			المخزون يذكر أساس التقييم	
		×	خامات ووقود وقطع غيار و غيرها	
		×	انتاج غير تام و تحت التنفيذ	
		×	انتاج تام	
	××	×	بضاعة مشتراه بغرض البيع	
	××		اعتمادات مستندية لشراء بضائع	
	××		مدينون و اوراق قبض (بعد خصم المخصص البالغ (جنيه)	
	××		حسابات جارية شركات قابضة و تابعة و شقيقة	
	××		حسابات مدينة متنوعة	
	××		استثمارات فى اوراق مالية (بعد خصم المخصص البالغ (جنيه)	
×××	××		نقدية بالبنوك و الصندوق	
			الأصول الأخرى	
	××		مصاريف تأسيس الشركة(بعد خصم الأهلاك)	
×××	××		مصاريف سابقة على بدء الأنتاج او النشاط (بعد خصم الإهلاك)	
×××				
	××		**الحسابات النظامية**	

الخصـــوم و حقوق المساهمين

			ما قبله	سنة المقارنة
			الألتزامات طويلة الأجل:	
	××		سندات مصدر (مع توضيح كل أصدار و معدل الفائدة عليه و ما هو قابل منها للتحويل لأسهم على حدة)	
	××		قروض شركات قابضة و تابعة و شقيقة (بين كل نوع منها على حدة)	
×××	××		قروض أخرى طويلة الأجل (يستحق منها خلال السنة المالية التالية مبلغ ( ) جنيه)	
			الخصوم المتداولة	
	××		بنوك حسابات دائنة	
	××		موردون و اوراق دفع	
	××		حسابات جارية شركات قابضة و تابعة و شقيقة	
	××		دائنو التوزيعات	
	××		حسابات دائنة اخرى	
×××				
	××		**الحسابات النظامية**	

- تعتبر الأيضاحات و البيانات المرفقة رقم /١ الى رقم جزءاً متمماً للقوائم المالية .
- تقرير مراقب الحسابات مرفق

٢/١/٢ نموذج قائمة المركز المالى طبقاً لقانون سوق المال و لائحته التنفيذية :

الزم القرار الوزارى رقم ١٣٥ لسنة ١٩٩٣ الشركات الخاضعة للقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بأن تتضمن قائمة المركز المالى لتلك الشركات المعلومات المحاسبية وفقاً للنموذج العام المرفق بالملحق رقم ٣/أ على النحو التالى :-

ملحق رقم ٣/أ

قائمة المركز المالي في / / ١٩

أسم الشركة — **نوع العملة :**

الصافى	مجمع الأهلاك	التكلفة		سنة المقارنة
			الأصول طويلة الأجل	
			الأصول الثابتة	
××		××	أراضى	
××	××	××	مبانى و إنشاءات و مرافق	
××	××	××	ألات و معدات و أجهزة	
××	××	××	وسائل نقل و انتقال	
××	××	××	عدد و ادوات	
××	××	××	أثاث و تجهيزات	
××	××	××	....	
××	××	××		
			مشروعات تحت التنفيذ	
	××		تكوين سلعى	
	××		إنفاق استثمارى	
××				
			الأصول طويلة الأجل الأخرى	
	××		الأستثمارات طويلة الأجل (القيمة السوقية ....)	
			فى شركات تابعة و شقيقة (بين كل نوع على حدة)	
	××		شهرة المحل	
××	××		براءات الأختراع و العلامات التجارية و ما فى حكمها	
×××			**مجموع الأصول طويلة الأجل**	
			بعده	

ما قبله				
الأصول المتداولة				
المخزون				
خامات	xx			
وقود و قطع غيار	xx			
إنتاج غير تام	xx			
بضاعة مشتراه بغرض البيع	xx			
إنتاج تام	xx	xx		
المدينون و أوراق القبض				
عملاء (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)	xx			
أ.قبض(بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)	xx			
حسابات مدينة لدى الشركات القابضة و التابعة و الشقيقة	xx			
حسابات مدينة لأعضاء مجلس الادارة و المديرين	xx			
حسابات مدينة أخرى	xx	xx		
أستثمارات متداولة فى اوراق مالية		xx		
(بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)				
(القيمة السوقية تبلغ ....)				
النقدية				
ودائع لأجل بالبنوك	xx			
حسابات جارية بالبنوك	xx			
نقدية بالخزينة	xx	xx		
مجموع الأصول المتداولة			xxx	
الألتزامات المتداولة				
المخصصات				
مخصص ضرائب متنازع عليها	xx			
مخصص مطالبات و منازعات	xx			
مخصصات أخرى (تذكر بالتفصيل)	xx	xx		
البنوك الدائنة				
الدائنون و أوراق الدفع				
موردون و أوراق دفع	xx			
حسابات دائنة مستحقة للشركات القابضة و التابعة و الشقيقة	xx			
دائنون و توزيعات	xx			
حسابات دائنة أخرى	xx			
حسابات دائنة لأعضاء مجلس الأدارة و المديرين	xx	xx		
مجموع الألتزامات المتداولة (الخصوم)			xxx	
رأس المال العامل			xxx	
بعده				

			ما قبله	
			اجمالى الأستثمار	
			يتم تمويله على النحو التالى	
			حقوق المساهمين	
		××	رأس المال المصدر و المكتتب فيه	
		××	يخصم مبالغ غير مسددة	
	××		رأس المال المدفوع	
	××		الأحتياطيات (تذكر تفصيلاً)	
	××		أرباح (أو خسائر) مرحلة	
×××			**اجمالى حقوق المساهمين**	
			الألتزامات طويلة الأجل	
	××		قروض من البنوك	
	××		صكوك تمويل او سندات	
	××		قروض من شركات قابضة و تابعة و شقيقة	
×××	××		أخـــــرى	
×××			**إجمالى تمويل رأس المال العامل و الألتزامات طويلة الأجل**	

- الإيضاحات المرفقة تعتبر جزءاً لا يتجزء من هذه القوائم و تقراء معها .
- تقرير مراقبى الحسابات مرفق .

عضو مجلس الأدارة   **رئيس مجلس الأدارة**

٣/١/٢ نموذج قائمة المركز المالى طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية و الدولية :

فى ضوء التطورات الأقتصادية و عملاً على تشجيع الأستثمار و تنشيط سوق الأوراق المالية و دعمها ، صار لزماً توفير اسس و قواعد و مفاهيم محاسبية موحدة لشركات الأموال بكافـة اشكالها القانونيـة ، و بالتـالى اصدار معايير محاسبية تواكب تلك التطورات و تتفق مع معـايير المحاسـبة الدوليـة ، خاصة فى اطار ما يقضـى بـه قـانون رأس المـال من قيـام الشـركات بـأعداد الميزانية و غيرها من القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية .

و تأسيساً لذلك صدر القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية و تعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة و التوصية بالأسهم ، و حيث تم النص فى المادة الثانية و الثالثة من ذلك القرار على استبدال الملحق رقم (٣) المرفق للائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال ، و الغاء الملحق رقم (٤) المرافق للائحته التنفيذية لقانون الشركات بالملحق رقم (٣) المرافق للقرار رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ .

وقد تضمن الملحق رقم (٣) نموذج قائمة المركز المالى التى تطبق على جميع شركات المساهمة على النحو التالى :-

ملحق رقم ٣/ب				
قائمة المركز المالى فى / / ١٩				
أسم الشركة			نوع العملة :	
الصافى	مجمع الأهلاك	التكلفة		سنة المقارنة
			الأصول طويلة الأجل	
			الأصول الثابتة	
xx		xx	أراضى	
xx	xx	xx	مبانى و إنشاءات و مرافق	
xx	xx	xx	آلات و معدات و أجهزة	
xx	xx	xx	وسائل نقل و انتقال	
xx	xx	xx	عدد و ادوات	
xx	xx	xx	أثاث و تجهيزات	
xx	xx	xx	....	
xx	xx	xx		
			مشروعات تحت التنفيذ	
	xx		تكوين سلعى	
	xx		إنفاق استثمارى	
xx				
			الأصول طويلة الأجل الأخرى	
	xx		الأستثمارات طويلة الأجل (القيمة السوقية ....)	
			فى شركات تابعة و شقيقة (بين كل نوع على حدة)	
	xx		شهرة المحل	
xx	xx		براءات الأختراع و العلامات التجارية و ما فى حكمها	
xxx			مجموع الأصول طويلة الأجل	
			بعده	

	البيان			
	ما قبله			
	الأصول المتداولة			
	المخزون			
	خامات	xx		
	وقود و قطع غيار	xx		
	إنتاج غير تام	xx		
	بضاعة مشتراه بغرض البيع	xx		
	إنتاج تام	xx	xx	
	المدينون و أوراق القبض			
	عملاء (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)	xx		
	أ.قبض(بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)	xx		
	حسابات مدينة لدى الشركات القابضة و التابعة و الشقيقة	xx		
	حسابات مدينة لأعضاء مجلس الادارة و المديرين	xx		
	حسابات مدينة أخرى	xx	xx	
	أستثمارات متداولة فى أوراق مالية		xx	
	(بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)			
	(القيمة السوقية تبلغ ....)			
	النقدية			
	ودائع لأجل بالبنوك	xx		
	حسابات جارية بالبنوك	xx		
	نقدية بالخزينة	xx	xx	
	مجموع الأصول المتداولة			xxx
	الألتزامات المتداولة			
	المخصصات			
	مخصص ضرائب متنازع عليها	xx		
	مخصص مطالبات و منازعات	xx		
	مخصصات أخرى (تذكر بالتفصيل)	xx	xx	
	البنوك الدائنة			
	الدائنون و أوراق الدفع			
	موردون و أوراق دفع	xx		
	حسابات دائنة مستحقة للشركات القابضة و التابعة و الشقيقة	xx		
	دائنون و توزيعات	xx		
	حسابات دائنة أخرى	xx		
	حسابات دائنة لأعضاء مجلس الأدارة و المديرين	xx	xx	
	مجموع الألتزامات المتداولة (الخصوم)			xxx
	رأس المال العامل			xxx
	بعده			

البيان				
ما قبله				
اجمالى الأستثمار				
يتم تمويله على النحو التالى				
حقوق المساهمين				
رأس المال المصدر و المكتتب فيه	xx			
يخصم مبالغ غير مسددة	xx			
رأس المال المدفوع		xx		
الأحتياطيات (تذكر تفصيلاً)		xx		
أرباح (أو خسائر) مرحلة		xx		
اجمالى حقوق المساهمين			xxx	
الألتزامات طويلة الأجل				
قروض من البنوك		xx		
صكوك تمويل او سندات		xx		
قروض من شركات قابضة و تابعة و شقيقة		xx		
أخـــــرى		xx	xxx	
إجمالى تمويل رأس المال العامل و الألتزامات طويلة الأجل			xxx	

الأيضاحات المرفقة تعتبر جزء لا يتجزأ من هذه القوائم و تقرأ معها و يتم الأفصاح عن تفاصيل كل حساب بالأيضاحات المتممة للقوائم المالية وفقاً لمتطلبات الأفصاح الواردة بمعايير المحاسبة المصرية .

تقرير مراقبى الحسابات مرفق .

عضو مجلس الأدارة   **رئيس مجلس الأدارة**

٤/١/٢ تعليق و أستعراض عام لنماذج عرض قائمة المركز المالى :

١- طبقاً لقانون الشركات و لائحته تم عرض قائمة المركز المالى على شكل حساب من جانبين و هو الشكل التقليدى غير الحديث فى التبويب على النحو التالى :-

الجانب الأيمن - بعنوان الأصول

الجانب الأيسر - بعنوان الخصوم و حقوق المساهمين .

و قد تم تبويب و عرض بنود الأصول على أساس تقييمها الى ستة بنود رئيسية هى :-

- الأصول الثابتة .
- المشروعات تحت التنفيذ .
- الأستثمارات طويلة الأجل .
- الأقراض طويلة الأجل .
- الأصول المتداولة .
- الأصول الأخرى .

فى حين تم تبويب بنود الخصوم و حقوق المساهمين على اساس تقييمها الى البنود الخمسة التالية :-

- رأس المال المدفوع .
- الأحتياطيات .
- المخصصات .
- الألتزامات طويلة الأجل .
- الخصوم المتداولة .

و تجدر الأشارة الى أن الأصول الثابتة وفقاً لذلك النموذج قد تضمنت النفقات الأيرادية المؤجلة المتعلقة بتلك الأصول ، و كذلك تضمنت شهرة المحل و حقوق الأمتياز و العلامات التجارية - دون تحديد أو تفرقة بينها و بين الأصول الملموسة .

كما أن بند الأصول الأخرى قد أشتمل على مصاريف التأسيس او المصاريف السابقة على بدء الأنتاج او النشاط (بعد خصم أهلاكهما) .

٢- طبقاً لقانون سوق رأس المال و لائحته ، و قرار وزير الأقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ فقد تم عرض مكونات قائمة المركز المالى على أساس

حديث و ليس تقليدى ، حيث تم العرض و الأفصاح على شكل قائمة من جانب واحد ، و لا شك أن ذلك من شأنه التيسير على مستخدمى تلك القائمة و المستفيدين منها فى الأطلاع على على عناصر و مكونات الميزانية و القدرة على تفسير نتائجها ، و المركز المالى بسهولة .

و طبقاً لذلك النموذج الحديث فقد تم تقسيم بنود الأصول الى مجموعتين رئيسيتين هما :-

أ- **الأصول طويلة الأجل** و قد تضمنت :

١- الأصول الثابتة .

٢- المشروعات تحت التنفيذ .

٣- الأصول طويلة الأجل الأخرى .

ب- **الأصول المتداولة** و قد تضمنت :

١- المخزون .

٢- المدينون و أوراق القبض .

٣- الأستثمارات المتداولة فى أوراق مالية .

٤- النقدية .

كذلك فقد أبرز ذلك النموذج الحديث رأس المال العامل (الفرق بين الأصول المتداولة و الألتزامات المتداولة) بالأضافة الى أظهار أجمالى رقم الأستثمارات بالشركة (و هى عبارة عن حاصل مجموع الأصول طويلة الأجل و رأس المال العامل) .

أيضاً أوضح ذلك النموذج مصادر تمويل استثمارات الشركة سواء عن طريق حقوق المساهمين أو الألتزامات طويلة الأجل .

و لاشك بأن ذلك النموذج قد نجح فى أيضاح علاقة الأرتباط بين مكونات قائمة المركز المالى ، حيث أظهر عديد من العلاقات مثل رأس المال العامل

بالأضافة الى اجمالى الأستثمارات ،و أجمالى مصادر تمويل كل منهما سواء عن طريق التمويل الذاتى او القروض طويلة الأجل و ذلك يساعد حتماً المحللين الماليين و المستثمرين فى البورصة و أسواق رأس المال على التحليل المالى و تقييم أداء المنشأت و أتخاذ قرارات الأستثمار الملائمة .

٣- ركز نموذج قائمة المركز المالى وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية و الدولية على التحديد الدقيق لكل من الأصول و الألتزامات المتداولة ، و ذلك بأعتبار أن ذلك مصدراً هاماً لمعلومات مقيدة تساعد المستخدمين المعنيين عند تحليلهم للمركز المالى للمنشأة ، كما أن ذلك من شأنه أعطاء مقياس تقريبى لموقف السيولة بالمنشأة فيشير الى قدرة المنشأة على الأستمرار فى مزاولة أنشطتها دون مواجهة مصاعب مالية .

تأسيساً على ذلك يتم الأفصاح عما يلى :-

أ- المدينون و أوراق القبض لأجال طويلة يتم تبويبها ضمن الأصول طويلة الأجل على العكس من المدينين و أوراق القبض لأجل قصير (خلال سنة) و التى يتم تبويبها ضمن الأصول المتداولة .

ب- الأوراق المالية القابلة للتسويق و التداول فى أسواق الأوراق المالية بخلاف الأستثمارات طويلة الأجل يتم تبويبها ضمن الأصول المتداولة .

جـ- يجب الأفصاح عن بنود الألتزامات طويلة الأجل بالنسبة لكل بند على حده ، و ذلك بعد أستبعاد الأجزاء أو الأقساط التى تستحق السداد من تلك الألتزامات خلال سنة واحدة و التى يتم تبويبها و أدراجها ضمن بنود الألتزامات قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة) .

٢/٢ المعلومات التى يجب الأفصاح عنها فى قائمة المركز المالى طبقاً للمعيار المحاسبى الثالث

حدد المعيار المحاسبى المصرى (٥) بعنوان المعلومات التى يجب الأفصاح عنها فى القوائم المالية – الأفصاح المرتبط بقائمة المركز المالى على النحو التالى :-

١- **يجب الأفصاح عن أمور عامة** تتمثل فى القيود على ملكية الأصول ، و الضمانات المقدمة مقابل الألتزامات ، والاصول والألتزامات العرضية و بيان قيمة كل منها ، و المبالغ التى تم الأرتباط بها عن الأنفاق الرأسمالى فى فترات مقبلة ، و الطرق المتبعة لتمويل المعاشات و مكافأت التعاقد .

٢- الأفصاح المرتبط بالأصول طويلة الأجل :

أ- حيث يجب أن تفصح قائمة المركز المالى عن البنود التالية – كل على حده على الأراضى و المبانى و الألات و المعدات ، و الصول الثابتة الأخرى مع تبويبها بشكل ملائم ، مجمع الأهلاك .

كما يجب الأفصاح – فى موقع منفصل – عما تتضمنه مجموعة بنود الأصول طويلة الأجل من أصول تم حيازتها بنظام الشراء التاجيرى و الأصول التى تم أقتناؤها بالتقسيط .

ب- بالنسبة للأصول طويلة الأجل الأخرى :

يجب ان تفصح قائمة المركز المالى عن بنودها الموضحة فيما يلى – كل على حدة – على أن يتضمن هذا الأفصاح توضيحاً للأساس المتبع لأهلاك كل منها و فترة الأهلاك ، و ما طرأ على كل منها من تخفيض غير عادى خلال الفترة التى تعد عنها القوائم المالية .

١- الأستثمارات طويلة الأجل :-

- الأستثمارات فى الشركات التابعة و الشقيقة .
- الأستثمارات الأخرى مع بيان القيمة السوقية لما هو مدرج منها فى سوق الأوراق المالية ، و ذلك إذا كانت تلك القيمة مختلفة عن القيمة الظاهرة لتلك الأستثمارات فى الميزانية .

٢- المدينون و أوراق القبض لأجال طويلة :

- الحسابات المدينة لدى العملاء و أوراق القبض المتعلقة بنشاط المنشأة او الشركة .
- الحسابات المدينة لدى أعضاء مجلس الأدارة او المديرين .
- الحسابات المدينة فيما بين الشركة الأم و الشركة أو الشركات التابعة و فيما بين الشركات الشقيقة .
- الحسابات المدينة الأخرى .

٣- شهرة المحل .

٤- براءات الأختراع و العلامات التجارية و ما فى حكمها .

٥- المصروفات المؤجلة (أو المرحلة لسنوات قادمة) و من أمثلتها مصروفات التأسيس و مصروفات أعادة التنظيم و ما فى حكمها من أعباء مؤجلة أو مرحلة لسنوات قادمة .

٣- الأفصاح المرتبط بالأصول المتداولة :

حيث يجب الافصاح عن بنود الأصول المتداولة و ذلك بالنسبة لكل بند على حده من البنود التالية :-

أ- النقدية :

و تشمل النقدية بالخزينة و الحسابات الجارية و الحسابات الجارية بالبنوك.

و يجب الأفصاح عن قيمة الأرصدة النقدية التى لا يمكن سحبها فوراً ، مثل الأرصدة المجمدة لدى البنوك لأسباب معينة .

ب – الأوراق المالية القابلة للتسويق و التداول فى أسواق الأوراق المالية بخلاف الأستثمارات طويلة الأجل :

و يجب الأفصاح عن القيمة السوقية لتلك الأوراق اذا كانت مختلفة عن القيمة التى تظهر بها فى الميزانية .

هـ – المدينون و أوراق القبض :

- الأرصدة المستحقة على العملاء و أوراق القبض المتعلقة بنشاط المنشأة.
- الأرصدة المستحقة على أعضاء مجلس الأدارة أو المديرين .
- الأرصدة المستحقة على الشركات القابضة او التابعة أو الشركات الشقيقة .
- المدينون المتنوعون و المصروفات المدفوعة مقدماً .

د – المخزون :

٤ – الأفصاح المرتبط بالألتزامات طويلة الأجل :

١– يجب الأفصاح عن بنود الألتزامات طويلة الأجل لكل بند على حده من البنود الأتية و ذلك بعد أستبعاد الأجزاء او الأقساط التى تستحق السداد من تلك الألتزامات خلال سنة واحدة .

أ– القروض المضمونة برهن او ما فى حكمه .

ب– القروض غير المضمونة برهن او ما فى حكمه .

ج– القروض من الشركات القابضة او التابعة .

د– القروض من شركات شقيقة .

٢- كما يجب الأفصاح عن معدلات الفائدة عن تلك القـروض و شـروط سداد كل منها ، و امكانية تحويلها الى مساهمات و المتبقـى مـن قيمـة عـلاوة أو خصم الأصدار بدون استهلاك او تسوية فى تاريخ الميزانية .

٥- الأفصاح المرتبط بالألتزامات قصيرة الأجل :

يجب الأفصاح عن البنود الأتية كل على حدة :

أ-القروض البنكية و السحب على المكشوف و غيره من التسهيلات البنكية.

ب-أقساط (أو أجزاء) الألتزامات طويلة الأجل التى تستحق السـداد خـلال سنة واحدة .

ج-الدائنون و اوراق الدفع :

- الأرصدة المستحقة للموردين و أوراق الدفع المتعلقة بنشاط المنشأة.
- الأرصدة المستحقة لأعضاء مجلس الأدارة او المديرين .
- أوراق الدفع و الأرصدة المستحقة للشركة القابضة او للشركات التابعة .
- أوراق الدفع و الأرصدة المستحقة للشركات الشقيقة .
- ضرائب الدخل .
- التوزيعات المستحقة للارباح (أو دائنو التوزيعات) .
- المستحقات الاخرى للغير و المصروفات المستحقة .

٦- الأفصاح المرتبط بالألتزامات الأخرى و المخصصات :

يجب الأفصاح عن البنود الهامة من الالتزامـات و المسـتحقات الأخـرى و المخصصات كل على حده ، و من أمثلة تلك البنود :-

- الضرائب المستحقة .
- الأيرادات المستحقة .
- الأموال المخصصة لصناديق المعاشات و ما فى حكمها .

٧- الأفصاح المرتبط بحقوق الملكية :

يجب الأفصاح عن البنود الأتية كل على حده :

أ- رأس مال الأسهم :-

- رأس المال المرخص به و عدد الأسهم المصدرة و القيمة الأسمية للسهم.
- الجزء غير المدفوع من رأس المال او الذى لم يدفع بعد من أسهم رأس المال .
- القيمة الأسمية (أو القيمة الدفترية للسهم) .
- التغيرات و الحركة التى طرأت على حسابات الأسهم أو رأس مال الأسهم خلال الفترة المالية .
- الحقوق و الأمتيازات و القيود المتعلقة بتوزيعات الأرباح على حملة الأسهم و المرتبطة برد رأس المال .
- متجمع التوزيعات المستحقة لأرباح حملة الأسهم الممتازة .
- الأسهم المعاد حيازاتها .
- الأسهم المحتجزة للأصدار مستقبلاً وفقاً لما تقتضى به عقود مسبقة للبيع مع بيان الشروط و القيمة .

ب- الحقوق الأخرى للملكية - مع بيان حركتها خلال الفترة المالية و أى قيود ترد على توزيعاتها :-

- رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية (فى صورة علاوة أصدار للأسهم) .
- فائض أعادة التقييم .
- الأحتياطيات .
- الأرباح المحتجزة .

٣/٢ عرض الأصول و الألتزامات المتداولة طبقاً للمعيار المحاسبى التاسع :

بوجه عام يتم تبويب عناصر قائمة المركز المالى فى مجموعات تضم كل منها الحسابات ذات الطبيعة الواحدة ، حتى تعطى علاقة واضحة ومعنى معيناً ومحدداً عند دراسة وتحليل تلك القائمة وبصفة عامة يمكن تبويب تلك القائمة الى ثلاثة مجموعات هى الأصول والخصوم وحقوق الملكية .

يهتم هذا الجزء بدراسة عرض الأصول والخصوم (الإلتزامات) المتداولة ، وتعرف الأصول المتداولة بأنها تلك الموجودات التى تتضمن النقدية والأصول الأخرى التى يتوقع تحويلها الى نقدية أو بيعها أو إستخدامها خلال السنة المالية أو دورة التشغيل أيهما أطول (وحيث تعرف دورة التشغيل بأنها متوسط الفترة الزمنية بين عملية شراء السلع والمواد الخام اللازمة للتصنيع وعملية الإنتاج ، وبين عملية البيع وتحصيل قيمة المبيعات نقداً) ، بينما تعرف الخصوم (الإلتزامات) المتداولة بأنها الديون التى يلزم سدادها فى الأجل القصير والتى يتطلب سدادها إستخدام الأصول المتداولة ،وتجدر الإشارة الى أن ذلك الجزء لن يتناول أسس تقييم تلك الأصول والإلتزامات المتداولة .

تأسيساً على ما تقدم يهتم هذا الجزء بدراسة المعيار المحاسبى التاسع الذى يركز على عرض تلك الأصول والإلتزامات المتداولة وتحقيقاً لذلك فسوف ينقسم الى الموضوعات التالية :-

١/٣/٢ أهمية عرض الأصول و الألتزامات المتداولة ووجهات النظر البديلة للعرض .

٢/٣/٢ محددات التفرقة بين المتداول والغير متداول .

٣/٣/٢ مكونات الأصول المتداولة.

٢/٥٣/٤ مكونات الإلتزامات المتداولة.

٢/٣/٥ أسس العرض فى القوائم المالية.

٢/٣/١ أهمية عرض الأصول و الألتزامات المتداولة ووجهات النظر البديلة للعرض.

يعتبر التحديد الدقيق للأصول والإلتزامات المتداولة مصدراً تقليدياً لمعلومات مفيدة تساعد مستخدمى القوائم المالية عند تحليلهم للمركز المالى للمنشأة ، وعادة ما يطلق على زيادة الأصول المتداولة عن الإلتزامات المتداولة اصطلاح صافى رأس المال العامل **Working Capital** (أو إصطلاح صافى الأصول المتداولة) ..

قد يهتم و ينظر البعض الى تبويب كل من الأصول والخصوم المتداولة أو غير المتداولة بهدف :-

أ - إعطاء مقياس تقريبى لموقف السيولة فى المنشأة ، أو بعبارة أخرى التعرف على مدى قدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة أنشطتها من يوم لآخر دون مواجهة مصاعب مالية .

ب- وقد يتم النظر الى ذلك التبويب بإعتباره تحديداً لأصول المنشأة والإلتزامات التى يتم تدويرها بصفة مستمرة .

بوجه عام تعتبر أهداف هذا التبويب لحد ما متعارضة ، حيث أنه عند قياس موقف السيولة يكون معيار التفرقة بين ما هو متداول وغير متداول من الأصول والإلتزامات مستنداً على :-

أ - ما إذا كانت بنود الأصول سيمكن تحويلها لسيولة فى المستقبل القريب (سنة مالية واحدة).

ب- وما إذا كانت بنود الإلتزامات ستسدد أو تسوى فى المستقبل القريب أيضاً.

٢- أما معيار تحديد الأصول والإلتزامات المتداولة على أساس تدويرها يستند الى :-

أ - ما إذا كانت بنود الأصول تستنفذ خلال عملية تولد الإيرادات فى حدود دورة التشغيل العادية للمنشأة .

ب- ما إذا كانت بنود الإلتزامات تسوى خلال نفس الدورة (والتى تشير عادة الى متوسط الفترة التى تنقضى فيما بين حيازة الخامات التى تدخل فى التشغيل وتحقق التدفق النقدى الداخل النهائى) .

وكمثال على ذلك التعارض الإستبعاد الذى يتم لأعمال التشييد تحت التنفيذ من الأصول المتداولة وفقاً للمعيار الأول (السيولة) ، وبينما تدرج ضمن الأصول المتداولة وفقاً للمعيار الثانى (التدوير) .

ولا شك أن تزاحم وتعارض اعتبارات تبويب الأصول والإلتزامات المتداولة من شأنه :

١-إدراج بنود فى الأصول المتداولة إستناداً على ما إذا كان من المتوقع تحقيقها خلال سنة واحدة أو خلال الدورة العادية للتشغيل فى المنشأة أيهما أطول .

٢- وكذا إدراج بنود فى الإلتزامات المتداولة إذا كانت قابلة للسداد عند طلب الدائن لها أو كان من المتوقع سدادها أو تسويتها خلال سنة واحدة .

وحتى مع استخدام ذلك المدخل كمعيار عام للتبويب ، فإن هناك حالات لإدراج أو إستبعاد بنود معينة تأسيساً على معايير أخرى مختلفة ، وبالتالى فإن تبويب البنود الى متداولة وغير متداولة فى الممارسة العملية إنما يرتكز الى حد كبير على العرف المحاسبى أكثر من إرتكازه على مفهوم واحد معين.

٢/٣/٢ محددات التفرقة بين المتداول و غير المتداول :

يتناول ذلك الجزء أهمية تحديد كل منشأة لحاجتها أو لعدم حاجتها لعرض الأصول والإلتزامات المتداولة مبوبة بشكل مستقل عن باقى الأصول والإلتزامات فى القوائم المالية وأسس العرض فى كل موقف .

كما يتناول أيضاً الإشارة الى الظروف التى خلالها يعتبر التحديد نافعاً أو مناسباً ، وتلك الحالات لتى قد يكون فيها الأمر مضللاً .

ويمكن تناول فقرات ذلك الجزء من المعيار على النحو التالى :-

١- يتعين التفرقة بين قرارين للمنشأة عند عرض الأصول والإلتزامات المتداولة فى القوائم المالية هى :-

أ - إذا ما قررت المنشأة حاجتها الى عرض الأصول والإلتزامات المتداولة بشكل منفصل عن باقى الأصول والإلتزامات فى قوائمها المالية يتعين عليها الإلتزام بنصوص فقرات المعيار من (١٣ - ٢١) على النحو الوارد فى الجزء التالى من المعيار الخاص بالتفرقة بين ما يجب أن يدرج بالأصول المتداولة أو الإلتزامات المتداولة .

ب- أما إذا قررت المنشأة عدم التفرقة بين ما هو متداول وما هو غير ذلك من أصول وإلتزامات فانه لا يجب أن تظهر الميزانية أية مجاميع فرعية لقيم أى من تلك الأصول أو الإلتزامات ، حتى لا يتولد إنطباع بأن هناك تفرقة بين كل البنود المتداولة وغير المتداولة .

٢- مدى نفعية أو عدم مناسبة التفرقة بين ما هو متداول أو غير متداول من الأصول والإلتزامات:

عموماً يتصور أن التفرقة بين المتداول وغير المتداول من الأصول والإلتزامات قد يكون مناسباً على النحو التالى :-

أ – أن التفرقة قد تتيح قدر معين من معرفة الجزء السائل نسبياً من رأس المال الكلى للمنشأة والذى يشكل هامشاً لمواجهة الإلتزامات خلال الدورة العادية للتشغيل فى المنشأة مع ذلك فقد يوجد أمرين يؤثر على ذلك هما ما يلى :-

- قد تعمل المنشأة بإعتبارها وحدة إقتصادية مستمرة فى نشاطها على إحلال المخزون الذى إستخدمته أو باعته بمخزون أخر حتى تتمكن من الإستمرار فى مزاولة أنشطتها ، وكذلك فقد يتضمن الأصول المتداولة مخزوناً لا يتوقع استخدامه أو بيعه أو تحويله لنقدية فى المستقبل القريب .
- ومن جانب أخر قد تمول كثير من المنشآت عمليات التشغيل الجارى بقروض مصرفية قابلة للسداد عند الطلب ، ومن ثم يتم تبويب تلك القروض كالتزامات متداولة ، ومع ذلك فان شرط السداد عند الطلب يعتبر شكلاً من أشكال حماية حقوق المقرض فى ذات الوقت الذى يتوقع فيه كل المقرض والمقترض – أن القرض سيظل قائماً وسارياً دون أن يطلب سداده لفترة طويلة نسبياً .

ب- وقد يرى كثيرون أن زيادة الأصول المتداولة عن الإلتزامات المتداولة مؤشراً على تحسن الأحوال المالية للمنشأة ، أما حدوث العكس يشير الى وجود مشاكل مالية حتماً .

مع ذلك فانه ليس من الملائم الخروج بمثل تلك النتائج دون أن يؤخذ فى الإعتبار طبيعة نشاط ومكونات كل من أصول والتزامات المنشأة المتداولة .

جـ- قد لا يعتبر الفصل بين ما هو متداول وما هو غير متداول من أصول والتزامات أمراً مناسباً فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال التى تتميز بدورات تشغيل غير محددة أو طويلة الأجل .

د- أن البنوك و المؤسسات المالية المماثلة لا تقوم بعرض البنود المتداولة او غير المتداولة بشكل منفصل بالميزانية ، حيث أن معظم أصولها و التزاماتها يمكن سدادها او تسويتها فى الأجل القصير .

هـ - مما يتقدم يستخلص أنه فى الوقت الذى يعتقد فيه الكثيرون أن تحديد الأصول والإلتزامات المتداولة يمثل أداة نافعة للتحليل المالى ، فان هناك أخرون يعتقدون فى ذات الوقت أن قصور أسس التفرقة بين ما هو متداول وما هو غير ذلك يجعل ذلك التحديد أمراً قليل الإستخدام والنفع وقد يكون ذلك مضللاً فى أحوال كثيرة .

على ذلك فإن ذلك المعيار يهدف الى تحقيق نوع من التجانس والتوافق بين الممارسات العملية المتبعة فى المنشأة والتى تقرر حاجتها الى تحديد كل من الأصول والإلتزامات المتداولة فى قوائمها المالية .

٣/٣/٢ مكونات الأصول المتداولة :

حيث يتعين أن تدرج البنود الآتية ضمن بنود مكونات الأرصدة المتداولة :-

أ - أرصدة النقدية .

ب- الأوراق المالية .

جـ- الأرصدة المستحقة على العملاء والمدينون المتنوعون .

ء - المخزون .

هـ- مدفوعات مقدمة لشراء أصول متداولة .

و - مصروفات مدفوعة مقدماً .

أ - **أرصدة النقدية** :-وهى تلك الأرصدة النقدية المحتفظ بها فى المنشأة وفى البنوك ، والمتاحة لمواجهة عمليات التشغيل الجارى .

وإذا كان هناك قيوداً معينة على إستخدام تلك الأرصدة ، فإنها تدرج كأصل متداول فقط فى حالة ما إذا كان أمد تلك القيود يتزامن مع فترة إلتزام على المنشأة تم تبويبه كالتزام متداول ، أو أن تلك القيود تسقط خلال سنة واحدة .

ب- **الأوراق المالية** : التى ليس القصد من حيازتها الإبقاء عليها والتى تتميز بقابليتها للبيع الفورى .

جـ- **الأرصدة المستحقة على العملاء و المدينون المتنوعون** : والتى من المتوقع تحصيلها خلال سنة من تاريخ الميزانية ، ويجوز أن يدرج فى الأصول المتداولة المجموع الكلى لأرصدة العملاء بشرط أن يتم الإفصاح عن المبالغ التى ليس من المتوقع تحصيلها خلال سنة واحدة .

ء - **المخزون** ويدرج بأكمله ضمن الأصول المتداولة عادة ، على الرغم من أنه يتضمن بنوداً لا يتوقع استخدامها وبيعها خلال سنة واحدة أو خلال دورة التشغيل العادية .

هـ- **مدفوعات مقدمة لشراء أصول متداولة .**

و - **مصروفات مدفوعة مقدماً:** متوقع إستخدامها أو إستنفاذها خلال سنة من تاريخ الميزانية.

٢/٣/٤ مكونات الللتزامات المتداولة :

يجب أن يدرج ضمن الإلتزامات (الخصوم) المتداولة تلك الإلتزامات التى تستحق السداد عند طلب الدائنين لها ، وكذا تلك الأجزاء من الإلتزامات التى من المتوقع سدادها أو تسويتها خلال سنة من تاريخ الميزانية . وتتضمن ما يلى :-

أ – القرض البنكية وغيرها ، وإذا كان هناك قرض سيتم سداده وفقاً لجدول سداد متفق عليه مع المقرض وفقاً للبعد الزمنى للجدولة المتفق عليها ، وبغض النظر عن حق الدائن فى المطالبة بمدفوعات جارية .

ب–الأجزاء الجارية المستحقة السداد من التزامات طويلة الأجل ، ما لم تكن تلك الأجزاء مستبعدة طبقاً للفقرة (١٦) .

ويجوز إستبعاد ذلك الجزء الجارى المستحق السداد من إلتزامات طويلة الأجل من الإلتزامات المتداولة إذا كانت المنشأة تنوى إتخاذ تدابير مالية جديدة من شأنها إعادة التغطية المالية على أجال طويلة فى مواجهة ذلك الإلتزام ، وإذا كان هناك تأكيداً معقولاً على أن المنشأة سيكون فى إستطاعتها إتخاذ تلك التدابير ، والدليل على قدرتها فى إتخاذ تلك التدابير يتطلب :-

إما (أ) إصدار أسهم لزيادة رأس المال المملوك أو إنشاء إلتزام طويل الأجل على المنشأة – و ذلك بعد تاريخ الميزانية .

أو (ب) عقد إتفاق تمويلى غير قابل للإلغاء ولا ينتهى مفعوله خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية ، وان المقرض أو المستثمر قادر مالياً على إحترام ذلك الإتفاق ووضعه محل التنفيذ .

وعند إستبعاد المنشأة لإلتزام ما بعد إدراجه ضمن الإلتزامات المتداولة يتعين الإفصاح عن مبلغ الإلتزام وشروط إعادة تغطيته مالياً .

جـ– الأرصدة المستحقة لدائنى النشاط وكذا المصروفات المستحقة .

ء – مخصص الضرائب المتنازع عليها ، ومخصص المطالبات الضريبية المستحقة السداد .

هـ– توزيعات الأرباح المستحقة السداد أو دائنو توزيعات الأرباح .

و – الإيرادات المؤجلة والدفعات المقدمة من العملاء .

ز - المستحقات لمواجهة الإلتزامات المحتملة - وذلك طبقاً للمعيار المحاسبى
- الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

وتجدر الإشارة الى أنه فى بعض الأحيان قد يتم تبويب ذلك الجزء من الإلتزام طويل الأجل والمستحق السداد خلال عام واحد كالتزام غير متداول إذا كانت الأصول الموجودة فى تاريخ إعداد الميزانية والتى سيتم من خلالها تسوية ذلك الإلتزام قد إستبعدت من الأصول المتداولة .

٥/٣/٢ العرض فى القوائم المالية :

يهدف ذلك الجزء الى إبراز أسس العرض والإفصاح للأصول والإلتزامات المتداولة فى القوائم المالية ، حيث ينبغى مراعاة القواعد التالية :-

أ - يجب الإفصاح بالقوائم المالية عن المجموع الكلى لقيم كل من الأصول والإلتزامات المتداولة .

ب- يجب عدم تخفيض قيمة أى بند من بنود الأصول المتداولة أو الإلتزامات المتداولة فى الميزانية بقيمة أى التزام أو أصل متداول أخر - ما لم يكن هناك مبرر قانونى يسمح بمثل إجراء تلك المقاصة (ومتى كانت نتيجة تلك المقاصة تسفر عما هو متوقع تحققه أو تحصيله أو ما هو متوقع سداده أو تسويته للإلتزام المتداول .

جـ- يجوز أن يخصم من قيمة أعمال التشييد تحت التنفيذ للدفعات المقدمة وغيرها مما يدفع مقابل الإيجار المرتبط بتلك الأعمال ، وبشرط أن يتم الإفصاح عن ذلك طبقاً للمعيار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن عقود الإنشاءات .

٤/٢ دور و اجراءات مراقب الحسابات :

يجب أن يقوم مراقب الحسابات بمراجعة حسابات شركات المساهمة أثناء السنة المالية طبقاً للأصول المرعية .[١]

و حتى يتمكن مراقب الحسابات من تكوين و أبداء رأيه على القوائم المالية محل المراجعة ، يتعين عليه أن يحصل على الأدلة الكافية و الموثوق فيها ، و بالنسبة للميزانية (قائمة المركز المالى) يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من واقع أدلة كافية مما يأتى :-

١. أنه قد تم تسجيل جميع الأصول و الألتزامات .
٢. أن الأصول و الألتزامات الواردة بالميزانية لها وجود حقيقى ، و أن الشركة تمتلك الأصول المذكورة كما تلتزم فعلاً بالألتزامات المشار اليها .
٣. أن الوصول الى أرصدة الأصول و الألتزامات المسجلة بالميزانية قد تم طبقاً للنظم المحاسبية المتعارف عليها و ذلك بصفة مستمرة و ثابتة خلال السنوات السابقة .
٤. أن رأس المال و الأحتياطيات و المخصصات و كافة الألتزامات تم أظهارها بطريقة سليمة .
٥. يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بالمراجعة الشاملة للميزانية ، و ذلك حتى يتمكن من إبداء رأيه فيما يلى :

---

[١] يجب على مراقب الحسابات الألتزام بالقواعد و المبادئ الموضحة بالملحق رقم (٣) المرفق باللائحة التنفيذية لقانون الشركات (ينظر مادة ٢٦٧ من اللائحة) .

(أ) إذا كانت الميزانية قد تم أعدادها طبقاً للنظم المحاسبية المتعارف عليها ، بصفة منتظمة من سنة ألى اخرى ، و بما يتفق و طبيعة عمل الشركة .

(ب) نتائج الأعمال و الوضع المالى للشركة و جميع البيانات الظاهرة بالميزانية مترابطة مع بعضها البعض ، و متفقة مع ما حصل عليه المراقب من المعلومات .

(ج) أنه قد تم الإفصاح – بطريقة مناسبة و مقبولة – عن جميع البيانات و المعلومات الظاهرة بالميزانية .

(د) عدم مخالفة بيانات الميزانية للقوانين و اللوائح و التعليمات المتعلقة بالشركة و نشاطها .

(ه) رأى مراقب الحسابات عن الميزانية ، نتيجة لكافة الأختبارات التى قام بها و المراجعة الشاملة للميزانية .

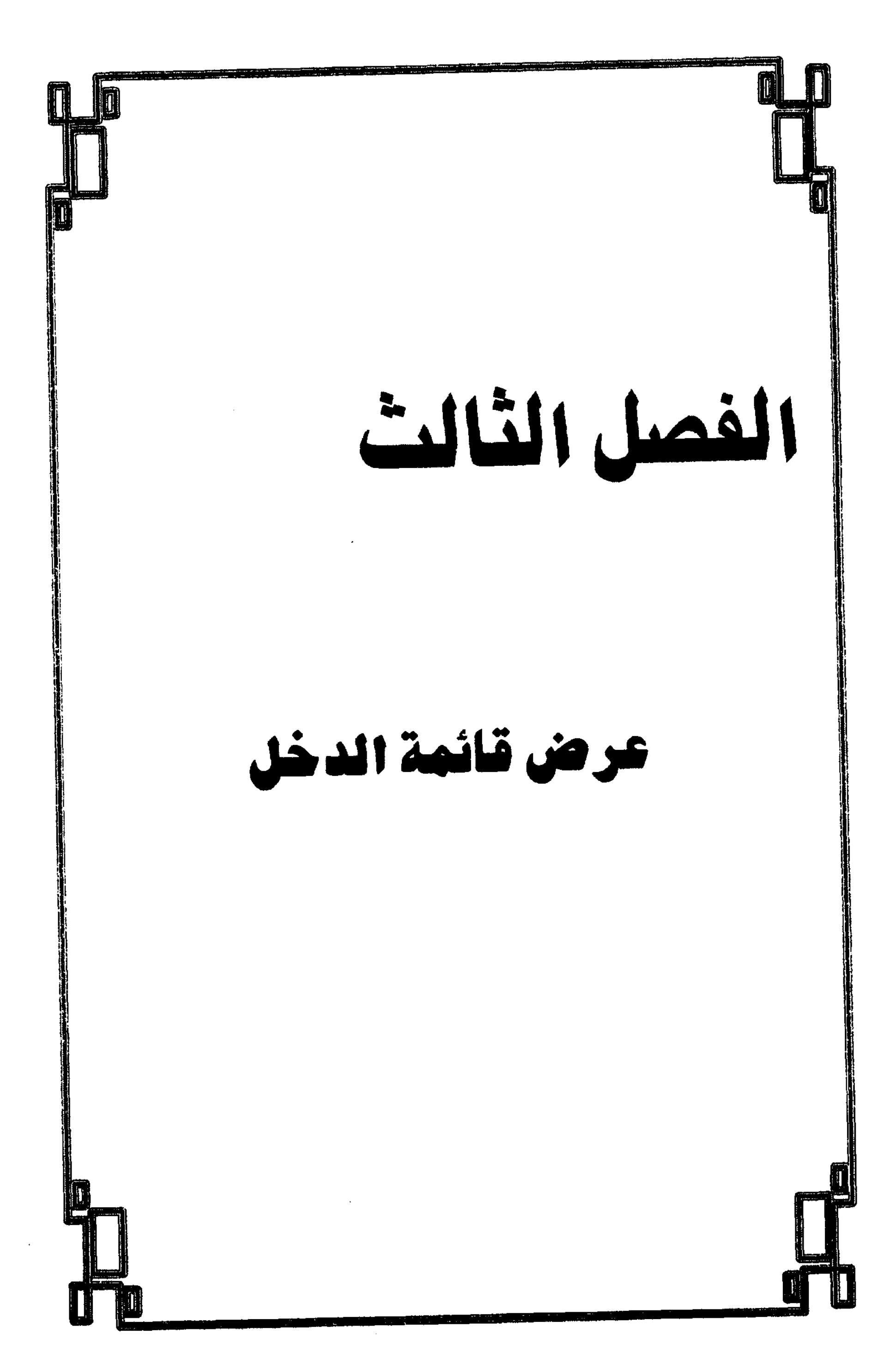
و اذا كانت المعايير المحاسبية المصرية (او الدولية) قد تطلبت عرض عناصر محددة كحد أدنى بالميزانية ، لذلك يجب على مراقب الحسابات التحقق من أن التحليلات الأضافية اللازمة لعناصر الميزانية يجب أن تدرج ضمن الأيضاحات المتممة للقوائم المالية و الجداول الأيضاحية الأخرى أكثر منها ضمن الميزانية .

و توضح قائمة فحص الألتزام بالأفصاحات بقائمة المركز المالى التالى ذكرها المرشد الأساسى لمراقب الحسابات فى أتخاذ اجراءات المراجعة اللازمة .

الأفصاحات	الأجابة			ملاحظات مراقب الحسابات
	نعم	لا	لا ينطبق	
١- بالنسبة للأصول الثابتة هل تم الأفصاح بصورة منفصلة عن العناصر التالية ؟				
أ. الأراضى و المبانى .				
ب. الألات و المعدات .				
ج . أية أصول أخرى مبوبة حسب طبيعتها .				
د . مجمع الأهلاك المتعلق بكل فصل .				
* هل تم الأفصاح بصورة منفصلة عن الأصول المؤجرة بنظام التأجير التمويلى و كذا الأصول المشتراه بنظام التقسيط (البيع مع حفظ حق الملكية)؟				
٢- هل تم الأفصاح بصورة منفصلة عن الأصول طويلة الأجل الأخرى التالية ؟				
أ. الإستثمارات طويلة الأجل التى تشمل :				
- الاستثمارات فى الشركات التابعة .				
- الاستثمارات فى الشركات ذات المصلحة الواحدة				
- الاستثمارات الاخرى أخذاً فى الأعتبار القيمة السوقية لها و ذلك فى حالى أختلاف تلك القيمة عن قيمتها الدفترية الظاهرة بالقوائم المالية .				
ب. العملاء - ارصدة طويلة الأجل و تشمل :				
- العملاء التجاريون و أوراق القبض .				
- الأرصدة المدينة للمديرين بالمنشأة .				
- أرصدة شركات المجموعة .				
- أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة .				
ج. الشهرة (إن وجدت)				
د . براءات الأختراع و العلامات التجارية و الأصول الخرى المشابهة .				
هـ. النفقات الأيرادية المؤجلة .				
٣- هل تم الأفصاح بصورة منفصلة عن عناصر الأصول المتداولة التالية ؟				
أ. النقدية الغير متاحة للإستخدام حالياً .				
ب. الاستثمارات المالية و الاستثمارات قصيرة الأجل شاملة الإفصاح عن القيمة السوقية لو اختلفت عن القيمة الدفترية) .				
ج. العملاء - الأرصدة قصيرة الأجل - و تشمل الأفصاح عن :				
- العملاء التجاريون و أوراق القبض .				
- الأرصدة المدينة للمديرين .				
- الأرصدة المدينة لشركات المجموعة .				
- أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة .				

- المدينون المتنوعون و الأرصدة المدينة الأخرى . د. المخزون ٤- هل تم الأفصاح بصورة منفصلة عن بنود الألتزامات طويلة الأجل التالية ؟ أ. القروض المضمونة . ب . القروض غير المضمونة . ج. القروض من شركات المجموعة . د. القروض من الشركات ذات المصلحة المشتركة . ٥- بالنسبة للألتزامات طويلة الأجل ، هل تم الأفصاح عن المعلومات التالية ؟ أ- معدلات سعر الفائدة . ب- شروط السداد . ج. القيود المفروضة على المنشأة طبقاً لشروط القرض . د. شروط تحويل القرض الى صورة أخرى للتمويل (أسهم) . هـ - أرصدة علاوة/خصم الإصدار التى لم تستهلك بعد . ٦- هل تم الأفصاح بصورة منفصلة عن بنود الألتزامات المتداولة التالية : أ. ارصدة البنوك الدائنة و السحب على المكشوف . ب. الأقساط المستحقة خلال السنة التالية من القروض طويلة الأجل . ج. الموردون التجاريون و أوراق الدفع . د. دائنو التوزيعات . ه. الضرائب المستحقة على الدخل . و. الديون المستحقة للمديرين . ز. الديون المستحقة لشركات المجموعة . ح. الديون المستحقة للشركات ذات المصلحة المشتركة . ط. الدائنون المتنوعون و الأرصدة الدائنة الأخرى . • هل تم الأفصاح بصورة منفصلة عن البنود الهامة المتعلقة بالأيرادات المؤجلة او المخصصات المكونة لمكافآت ترك الخدمة ؟ ٧- هل تم عرض الأصول و الألتزامات المتداولة تطبيقاً للمعايير المحاسبية ؟ أ. هل تم الأفصاح ن قيمة أرصدة العملاء التى ادرجت ضمن الأصول المتداولة و ليس من المتوقع تحصيلها خلال عام من تاريخ الميزانية				

ب. هل تم الأفصاح عن قيمة و شروط اعادة التمويل المتعلقة بالألتزامات المتداولة و التى كانت تمثل عنصراً من عناصر الألتزامات طويلة الأجل .				
ج. هل تم الفصل المناسب بين عناصر كل من الأصول طويلة الأجل و الأصول المتداولة و الأصول الأخرى ؟				
د . هل تم الفصل المناسب بين عناصر كل من الألتزامات طويلة الأجل و الألتزامات المتداولة؟				
هـ. هل تم عرض و تبويب الأصول المتداولة و الألتزامات المتداولة بطريقة مناسبة ؟				
و. هل لم يتم عمل مقاصة بين الأصول المتداولة و الألتزامات المتداولة الا اذا كان هناك حق قانونى نافذ لإتمام هذه المقاصة ؟				
ى. هل تم الأفصاح عن أجمالى كل من الأصول و الألتزامات المتداولة ؟				
٨- هل تم الأفصاح بصورة منفصلة عن بنود حقوق الملكية التالية ؟				
أ. رأس المال المرخص به و المصدر و المدفوع.				
ب. رأس المال الغير مسدد .				
ج. القيمة الأسمية للسهم .				
د. حركة حساب رأس المال خلال الفترة المالية .				
ه. أرصدة و حركة الأحتياطيات خلال الفترة المالية .				
و. أرباح اعادة التقييم .				
ز. الأرباح المحتجزة .				
ح. الحقوق و القيود المفروضة على توزيعات الأرباح او استرداد رأس المال - ان وجدت .				
ط. الرصيد التراكمى لتوزيعات الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح .				
ي. الأسهم المحتفظ بها لأصدارات مستقبلية و الشروط المرتبطة بها .				
ك. المعاملات الهامة مع شركات المجموعة .				
ل. صافى ارباح / خسائر العام .				



الفصل الثالث

عرض قائمة الدخل

الفصل الثالث

عرض قائمة الدخل

Income Statement Presentation

مقدمـــه

يهتم هذا الفصل بدراسة معايير المحاسبة المصرية المتعلقة بعرض قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) ، هذا ويتم عرض بنود معينة فى صلب تلك القائمة مثل الإيرادات والأرباح عن النشاط العادى قبل حساب الضريبة ، والضريبة على الدخل وصافى أرباح الفترة ، لذلك فمن المقبول أن يتم الإفصاح والعرض لبعض تحليلات وتفصيلات الإيرادات والمصروفات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وكذلك الجداول الإيضاحية الأخرى .

وقد حدد الملحق رقم (٤) المرافق لقرار وزير الإقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ نموذج قائمة الدخل لكل من الشركات التجارية والصناعية ، والشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية ، أو شركات صناديق الإستثمار.

كذلك فقد أشار المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) الى وصف وتبويب الإفصاح لبنود معينة بقائمة الدخل والتى تعدها المنشآت خلال الفترات المالية المختلفة [١] ، حيث الإهتمام بتبويب والإفصاح عن البنود غير العادية ، وبنود الأرباح والخسائر عن النشاط العادى ، وأيضاً الإفصاح عن القطاعات التى قد يكون قد توقف تشغيلها وأية أرباح أو خسائر ناتجة عنها ، بالإضافة الى

---

[١] يناظر المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) ذات المعيار المحاسبى الدولى رقم (٨) وبدات العنوان صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية .

الإفصاح عن طبيعة وأثر وأسباب كل من التغير فى التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية المتبعة على القوائم المالية .

تحقيقاً لذلك ينقسم ذلك الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٣ الإطار العام لمكونات قائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٢/٣ المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى قائمة الدخل.

٣/٣ الإفصاح عن صافى ربح أو خسارة الفترة.

٤/٣ الإفصاح عن العمليات التى توقفت.

٥/٣ الإفصاح عن التغيرات فى التقديرات المحاسبية.

٦/٣ الإفصاح عن التغيرات فى السياسات المحاسبية.

٧/٣ الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية.

٨/٣ دور وإجراءات مراقب الحسابات.

١/٣ الإطار العام لمكونات قائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

تتكون قائمة الدخل من مجموعة مكونات أو بعض بنود رئيسية تشكل إطار تلك القائمة ، وتتمثل أهم مكونات تلك القائمة فى مصطلحين رئيسيين هما الدخل Income والمصروفات Expenses .

<u>أ - الدخل</u> Income وهو يشير الى المفهوم الذى يتضمن كل من الإيرادات Revenues والأرباح Profits والمكاسب Gains ويمكن تعريف تلك المصطلحات على النحو التالى :-

يعرف الدخل Income فى نطاق إعداد وعرض القوائم المالية بأنه عبارة عن الزيادة فى المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتى تتمثل فى التدفقات الداخلة أو الزيادة فى قيم الأصول أو النقص فى الإلتزامات التى ينتج عنها جميعاً زيادة فى حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة من مساهمة أصحاب المشروع (التغير فى حقوق الملكية بعد إستبعاد المعاملات المتعلقة بالمساهمين من سداد رأس المال أو توزيعات الأرباح ورد رأس المال) .

وبناء على ذلك فإن مصطلح الدخل يشمل كل من مصطلح الإيرادات Revenues والأرباح Profits .

حيث أن الإيراد هو الدخل الذى ينشأ فى نطاق ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية التى تمثل جوهر نشاط المنشأة ويشار اليه بمسميات عديدة مثل المبيعات والأتعاب والعوائد وتوزيعات الأرباح والإتاوات وذلك كله طبقاً لطبيعة النشاط العادى بالمنشأة .

- الأرباح والمكاسب

وتمثل جميع أنواع الدخول التى قد تنشأ من الأنشطة الرئيسية للمنشأة أو من أى أنشطة أخرى .

<u>ب المصروفات Expenses .</u>

وهى تتضمن المصروفات والخسائر ويمكن تعريف كل منهما على النحو التالى :-

- المصروفات

وهى تنشأ من خلال الأنشطة الرئيسية التى تمثل جوهر نشاط المنشأة.

- الخسائر

وهى تمثل جميع أنواع المصروفات الأخـرى التـى قد تنشـأ من الأنشطة الرئيسية للمنشأة أو من أى من الأنشطة الأخرى .

وفيما يلى إستعراض مقارن لنماذج قائمة الدخل حسب المتطلبات القانونيـة (قانون الشركات ، قانون سوق المال) ومعايير المحاسبة المصريـة ، والتـى يتضح منها تبويب بنود قائمة الدخل .

نموذج قائمة الدخل طبقاً لقانون الشركات ولائحته التنفيذية :-

ألزم القـرار الـوزارى رقـم ٩٦ لسـنة ١٩٨٢ شـركات الأمـوال (شـركات المساهمة ، شركات ذات المسئولية المحدودة ، شركات التوصيـة بالأسـهم) أن تضمن قائمة الدخل البيانات والمعلومات المحاسبية طبقاً للنموذج العام التالى :-

حساب الأرباح والخسائر

عن السنة المالية المنتهية فى / /

السنة الجارية	البيــــان	سنة المقارنة	السنة الجارية		البيــــان	سنة المقارنة
			جنيه	جنيه		
×	تكـاليف المبيعـات وتكـاليف إيرادات النشاط		×		صـافى المبيعـات وإيـرادات النشاط	
×	مصروفات بيع وتوزيع		×		إعانات إنتاج وتصدير	
×	مجمل الخسارة (منقول)		×		مجمل الخسارة (منقول)	
×××			×××			
×	مجمل الخسارة (منقول)				إيـرادات إسـتثمارية وأوراق ماليه :	
×	مصروفات إدارية وعمومية			×	مساهمات فى شركات قابضـة وتابعـة وشـقيقة ومشـروعات مشتركة	
×	مصروفات تمويلية			×	قـروض ممنوحـة لشـركات قابضـة وتابعـة وشـقيقة ومشروعات مشتركة	
			×			
×	مخصصـات (بخـلاف ضرائـب الدخل وإهلاك الأصول الثابتة)			×	أوراق مالية أخرى	
×	تبرعات وإعانات للغير			×	فوائد دائنة	
×	رواتب مقطوعة وبدلات حضـور أعضاء مجلس الإدارة			×	إيرادات متنوعة	
×	أرباح النشاط (منقول)			×	خسائر النشاط (منقول)	
×××			×××			

ب- نموذج قائمة الدخل طبقاً لقانون سوق المال ولائحته :-

ألزم القرار الوزاري رقم ١٣٥ لسنة ١٩٩٣ الشركات الخاضعة لأحكام قانون سوق رأس المال بأن تفصح قائمة الدخل عن المعلومات المحاسبية طبقاً للنموذج العام المرافق للملحق رقم ٣/أ كما يأتى :-

ملحق رقم ٣/أ
قائمة الدخل عن الفترة المالية
من / / ١٩ الى / / ١٩

اسم الشركة: ....

كلى	جزئى	جزئى		سنة المقارنة
	×××		صافى المبيعات (إيرادات النشاط)	
	×××		يخصم : تكلفة المبيعات	
×××			مجمل الربح أو الخسارة	
			يخصم :	
	××		مصروفات عمومية وإدارية	
	××		مصروفات تمويلية	
	××		مخصصات بخلاف الإهلاك	
	××		رواتب مقطوعة وبدلات حضور وإنتقال أعضاء مجلس الإدارة	
×××			إجمالى المصروفات	
			يضاف :	
		××	إيرادات إستثمارات وأوراق مالية	
		××	شركات قابضة وشقيقة	
		××	قروض لوحدات مرتبطة	
		××	أوراق مالية أخرى	
		××	فوائد محصلة	
	××		إيرادات أخرى عادية	
×××				
×××			صافى أرباح أو (خسائر) النشاط	
		××	إيرادات غير عادية	
		××	أرباح أو (خسائر) رأسمالية	
		××	أرباح أو (خسائر) فروق العملة	
	××		يخصم منه :	
	××		مصروفات غير عادية	
×××				
×××			صافى الربح أو (الخسارة) قبل ضرائب الدخل	
××			ضريبة الدخل	
×××			صافى الربح أو (الخسارة) بعد ضريبة الدخل	

نموذج قائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية :-

صدر القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية ، حيث قضت المادة الثانية والثالثة من ذلك القرار على إستبدال الملحق رقم (٣) المرافق للائحة التنفيذية لقانون سوق المال وإلغاء الملحق رقم (٤) المرافق للائحة التنفيذية لقانون الشركات بالملحق رقم (٣) المرافق للقرار الوزارى ، وحيث تضمن نموذج قائمة الدخل التى تطبق على جميع شركات المساهمة ، والذى إشتمل على العناصر الأساسية لتلك القائمة وكيفية تبويب بنودها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وفيما يلى نموذج قائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

ملحق رقم ٣/ب
قائمة الدخل عن الفترة المالية
من / / ١٩ الى / / ١٩

اسم الشركـة: ....

كلى	جزئى	جزئى		سنة المقارنة
	×××		صافى المبيعات (إيرادات النشاط)	
	×××		يخصم : تكلفة المبيعات	
×××			مجمل الربح أو الخسارة	
			يخصم :	
	××		مصروفات عمومية وإدارية	
	××		مصروفات تمويلية	
	××		مخصصات بخلاف الإهلاك	
	××		رواتب مقطوعة وبدلات حضور وإنتقال أعضاء مجلس الإدارة	
×××			إجمالى المصروفات	
			يضاف :	
		××	إيرادات إستثمارات وأوراق مالية	
		××	شركات قابضة وشقيقة	
		××	قروض لوحدات مرتبطة	
		××	أوراق مالية أخرى	
		××	فوائد محصلة	
	××		إيرادات أخرى عادية	
×××				
×××			صافى أرباح أو (خسائر) النشاط	
		××	إيرادات غير عادية	
		××	أرباح أو (خسائر) رأسمالية	
		××	أرباح أو (خسائر) فروق العملة	
	××		يخصم منه :	
	××		مصروفات غير عادية	
×××				
×××			صافى الربح أو (الخسارة) قبل ضرائب الدخل	
××			ضريبة الدخل	
×××			صافى الربح أو (الخسارة) بعد ضريبة الدخل	

قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح
عن الفترة المالية المنتهية فى / / ١٩

اسم الشركـة: ....

كلى	جزئى		سنة المقارنة
	××	صافى الربح أو (الخسارة) بعد ضريبة الدخل	
	××	الأرباح أو (الخسائر) المرحلة من العام الماضى	
	××	إحتياطيات محولة (إن وجدت وتذكر تفصيلاً)	
×××		صافى الربح القابل للتوزيع	
		يوزع كالآتى :	
	××	إحتياطى قانونى	
	××	إحتياطى نظامى (يذكر تفصيلاً)	
	××	إحتياطى رأسمالى (إن وجد)	
	××	نصيب المساهمين (بواقع للسهم)	
	××	نصيب العاملين	
	××	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة (إن وجدت)	
	××	إحتياطيات أخرى (تذكر تفصيلاً)	
×××			
×××		أرباح محتجزة مرحلة للعام التالى	

تعليق وإستعرض عام لنماذج عرض قائمة الدخل :-

١. طبقاً لنموذج قائمة الدخل التى تضمنها قانون الشركات ولائحته التنفيذية تم عرض تلك القائمة على شكل حساب من جانبين - أى على الأساس التقليدى ، بعبارة أخرى لم يتم إتباع الإتجاه الحديث فى طريقة عرض وتبويب عناصر قائمة الدخل - الذى يعتمد على القائمة من جانب واحد ، الأمر الذى يترتب عليه عدم فهم نتائج قائمة الدخل بدقة ووضوح لإحتواء تلك القائمة على إيرادات ومصروفات متنوعة المصادر ومختلفة الطبيعة مما يجعل صافى الربح مجرد متمم حسابى ليس له مدلول واضح يمكن أن

يصلح لتقييم أداء الشركة وإدارتها المختلفة ، كما أنه لم يتم إيجاد علاقة إرتباط بين المكونات المختلفة لذلك الحساب هذا من جهة ، ومن جهة أخرى لم يحدد هذا النموذج حساب التشغيل والمتاجرة أو الإستغلال بشكل تفصيلى ، مما لا يمكن المستخدم من معرفة نتيجة كل نشاط من أنشطة الشركة .

٢. هذا ولم يختلف نموذج قائمة الدخل المعد تطبيقاً لقانون سوق المال عما جاء بمعايير المحاسبة المصرية ، بخلاف أن تطبيق ذلك النموذج أصبح سارياً على شركات المساهمة أياً كانت خضوعها للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته أم القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته .

ولعل أبرز ما تضمنه ذلك النموذج من مضامين ما يلى :-

١. لم يوضح النموذج تفصيل لحسابات التشغيل والمتاجرة والإستغلال الخاصة بأنشطة الشركة (وبصفة خاصة فى حالة إختلافها أو أهمية الإفصاح عن إقتصاديات كل نشاط على حدة) على سبيل المثال حـ/ نشاط الإستيراد ، حـ/ نشاط السياحة ، حـ/ نشاط الحج ، حـ/ نشاط التذاكر ، حـ/ نشاط النقل السياحى فى حالة المنشآت السياحية ، وهكذا الأمر بالنسبة لباقى المنشآت التجارية والصناعية والخدمية .

٢. لم يفصح النموذج عن قيمة مخصصات الإهلاك عن السنة الحالية صراحة ، وإذا كان ضمناً يتم تبويبه ضمن تكلفة المبيعات أو المصروفات العمومية ، فإن ذلك مردود عليه بوجود أقساط إهلاك تخص الشركة عموماً (مثال ذلك إهلاك أصول ثابتة مقر إدارة الشركة ....) وأقساط إهلاك تخص بعض الأنشطة تحديداً (مثل أقساط إهلاك أصول المصنع ، أو أقساط إهلاك أصول الفنادق والبواخر والنقل السياحى ......) ، وكان الأحرى

الإفصاح بوضوح ودقة عن قيمة تلك المخصصات حيث تكون النتائج التى تظهرها تلك القائمة ذات فعالية فى الإفصاح عن كفاءة الأداء ومحاسبة المسئولية للإدارات المختلفة خصوصاً والمنشأة عموماً .

٣. لم يتضمن نموذج قائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية إيرادات سنوات سابقة أو مصروفات سنوات سابقة ، حيث أنها خضعت لمعالجة محاسبية خاصة طبقاً للمعيار المحاسبى رقم (٥) كما سيتضح فيما يأتى.

٤. تم إعداد قائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية على أساس عرضها على أربعة مراحل رئيسية هى :-

أ. مجمل الربح (أو الخسارة) :- وهى عبارة عن الفرق بين صافى المبيعات - إيرادات النشاط - تكلفة المبيعات) .

ب. صافى أرباح (أو الخسائر) النشاط :- وهو عبارة عن مجمل الربح (أو الخسارة) مخصوماً منه إجمالى المصروفات مضافاً اليه إيرادات أخرى عادية .

ج. صافى الربح (أو الخسارة) قبل ضرائب الدخل :- وهو عبارة عن صافى أرباح النشاط مضافاً اليه الإيرادات غير العادية والأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية ، والأرباح (أو الخسائر) المرتبطة بفروق العملة .

د. صافى الربح (أو الخسارة) بعد ضريبة الدخل :- وهو عبارة عن صافى الربح قبل الضرائب مطروحاً منه ضريبة الدخل .

وقد تم عرض تلك المراحل لقائمة الدخل على أساس قائمة من جانب واحد - وهو الإتجاه الحديث لعرض القوائم المالية - الأمر الذى يمكن المستخدمين من قراءة القائمة بسهولة وتفهم نتائجها .

٢/٣ المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى قائمة الدخل طبقاً للمعيار المحاسبى الثالث :-

إقتصر المعيار رقم (٣) على الحد الأدنى للإفصاح عن المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية ، ومن ثم يجوز التوسع فى هذا الإفصاح وفقاً لما تنص عليه باقى المعايير فيما يتعلق بموضوعات وأمور محاسبية معينة.

وقد أشار المعيار الى أنه يجب الإفصاح عما يلى بقائمة الدخل :-

أ. المبيعات أو ايرادات التشغيل .

ب.الإهلاك أو الإستهلاك .

ج.الفوائد المدينة .

د. إيرادات الإستثمار .

ه. الفوائد الدائنة .

و.ضرائب الدخل .

ز.الأعباء غير العادية .

ح.الإيرادات أو المكاسب غير العادية .

ط.نتائج المعاملات الهامة مع الشركة القابضة أو الشركات التابعة أو الشقيقة

ي.صافى ربح أو صافى خسارة الفترة .

وقد حدد المعيار المحاسبى الدولى عناصر قائمة الدخل على النحو التالى :

- **الإيرادات :**

*إيرادات المبيعات .

*إيرادات من خدمات .

*إيرادات العمليات .

*إيرادات الفوائد .

*الإتاوات .

*توزيعات الأرباح .

- تكلفة البضاعة المباعة .
- تكلفة الخدمات المنفذة .
- تكلفة العمليات .
- تكلفة الأبحاث والتطوير .
- فوائد ومصروفات تمويلية .
- فروق تقييم العملات الأجنبية .
- الإهلاك .
- إستهلاك الأصول غير الملموسة .
- تكلفة معاشات التقاعد .
- أرباح أو خسائر بيع الإستثمار المتداول .
- التغير فى القيمة الدفترية للإستثمارات المتداولة (وذلك فى حالة تقييم تلك الإستثمارات بالقيمة السوقية) .
- أرباح أو خسائر القطاعات المتوقعة عن التشغيل .
- حصة المنشأة فى أرباح أو خسائر الشركات التابعة .
- صافى الأرباح أو الخسائر من النشاط العادى قبل الضرائب .
- ضريبة الدخل .
- صافى الأرباح أو الخسائر من النشاط العادى .

*البنود غير العادية .

*الضرائب على البنود غير العادية .

- صافى الأرباح أو الخسائر للفترة القابلة للتوزيع .

هذا وتجدر الإشارة الى أن معايير المحاسبة المصرية والدولية لا تشجع إجراء المقاصة بين عناصر الإيرادات والمصروفات ، وحيث يراعى فى هذا الشأن ما يلى :-

- عدم إدماج أو إجراء مقاصة للبنود الهامة مع عناصر أخرى بدون تحديد وإفصاح عن ذلك .

- عدم إجراء المقاصة لبنود الإيرادات والمصروفات بقائمة الدخل وذلك فيما عدا الإيرادات والمصروفات المتعلقة بعمليات تغطية مخاطر سداد الإلتزامات التى تم إجراء مقاصة بينها .

- عادة ما تجرى المقاصة بين بعض عناصر المصروفات والإيرادات عندما تكون متعلقة بأصول وإلتزامات مالية تم إجراء مقاصة بينها .

وفى هذا الشأن فإن تلك المعايير قد سمحت بعمليات مقاصة محددة على سبيل المثال منها :-

- الأرباح والخسائر الناتجة عن بيع الإستثمارات المتداولة حيث يمكن إجراء المقاصة بينها وعرض صافى الربح أو الخسارة .

- الأرباح والخسائر الناتجة عن تقييم حركة وأرصدة العملات الأجنبية .

- الأرباح والخسائر الناتجة عن حصة المنشأة فى شركاتها التابعة عند إستخدام طريقة حقوق الملكية ، بالإضافة الى ذلك فإن عمل المقاصة يكون مسموحاً بها أيضاً عندما يكون الإفصاح المستقل بكل بند من بنود الإيرادات والمصروفات غير مطلوب بموجب تلك المعايير المحاسبية المصرية والدولية

وعلى سبيل المثال لم تتطلب تلك المعايير المتعلقة بالأصول الثابتة إفصاح بخصوص الأرباح والخسائر من إستبعاد أو بيع الأصول الثابتة ، تأسيساً على

ذلك يمكن أن تدرج تلك الأرباح والخسائر تحت بند واحد يمثل ناتج أرباح أو خسائر إستبعاد أو بيع الأصول الثابتة .

٣/٣ الإفصاح عن صافى ربح أو خسارة الفترة :-

إهتم المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) بعرض الربح أو الخسارة الناتجة من الأنشطة العادية والبنود غير العادية فى قائمة الدخل .

وتعرف الأنشطة العادية بأنها عبارة عن الأنشطة الأساسية التى تقوم بها المنشأة لممارسة أعمالها ، وكذلك الأنشطة ذات العلاقة التى قد تكون إمتداداً أو نتيجة لمزاولتها لأنشطتها الأساسية والرئيسية .

أما البنود غير العادية فهى تمثل الربح أو الخسارة الناتجة عن أحداث أو معاملات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة ، ومن غير المتوقع تكرار حدوثها بصفة دورية أو منتظمة .

ويجب أن يتضمن صافى ربح أو خسارة الفترة جميع بنود الإيرادات والمصروفات المحققة خلال الفترة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبى أخر بخلاف ذلك ، ويتضمن ذلك البنود غير العادية وأثر التغيرات فى التقديرات المحاسبية .

وعلى ذلك يتعين إستبعاد البنود التالية من صافى ربح أو خسارة الفترة الجارية :-

١. قيمة تصحيح الأخطاء الجوهرية التى تتعلق بالفترات المالية السابقة (طبقاً لما تقضى به المعالجة القياسية للتصحيح للأخطاء الجوهرية) .
٢. أثر التغيير فى السياسات المحاسبية (طبقاً لما تنص به المعالجة القياسية لأثر التغير فى السياسات المحاسبية) .

٣.الفائض أو العجز الناتج عن تقييم الأصول طويلة الأجل (على سبيل المثال ينظر المعيار المحاسبى للأصول الثابتة وإهلاكاتها) .

٤.معظم فروق تقييم العملات الأجنبية الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للمنشآت الأجنبية ، وكذا الناتجة عن تغطية المخاطر المرتبطة بصافى الإستثمار فى تلك المنشآت (ينظر معيار آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية) .

تأسيساً على ذلك يتضمن صافى أرباح أو خسارة الفترة المفردات التالية التى يجب الإفصاح عن كل منهما فى قائمة الدخل :-

١/٣/٣ الربح أو الخسارة الناتجة من الأنشطة العادية .

٢/٣/٣ البنود غير العادية .

١/٣/٣ الربح أو الخسارة الناتجة عن الأنشطة العادية :-

عندما تكون بنود الإيرادات والمصروفات المكونة للأرباح والخسائر الناتجة من الأنشطة العادية ذات حجم أو طبيعة أو تأثير ملموس يجعل الإفصاح عنها ضرورياً لتفسير أداء المنشأة عن الفترة ، يكون من الواجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة مثل هذه البنود بطريقة مستقلة .

وعلى الرغم من أن بنود الإيرادات والمصروفات هذه ليست بنوداً غير عادية ، إلا أن طبيعة وقيمة مثل تلك البنود تعتبر هامة لمستخدمى القوائم المالية فى فهم المركز المالى وتفسير أداء المنشأة ، والتنبؤ بالمركز المالى ومستوى الأداء .

ويتم الإفصاح عن تلك المعلومات عادة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

وكأمثلة على تلك الظروف التى يتعين فيها إجراء إفصاح مستقل لبنود الإيرادات والمصروفات السابقة ما يلى :-

أ - تخفيض المخزون الى صافى القيمة الإستردادية ، أو تخفيض الأصول الثابتة الى القيمة التى يمكن إستردادها ، وكذا إلغاء مثل تلك التخفيضات .

ب- إعادة هيكلة أنشطة المنشأة ، وكذا إلغاء أية مخصصات لمقابلة تكاليف إعادة الهيكلة .

جـ- إستبعاد بنود من الأصول الثابتة .

د - إستبعاد إستثمارت طويلة الأجل .

هـ- الأنشطة والعمليات التى توقفت .

و- التسويات القضائية .

ز- إلغاء كلى أو جزنى للمخصصات .

٢/٣/٣ البنود غير العادية

يجب أن يتم الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل بند غير عادى إفصاحاً منفصلاً ومستقلاً.

ومن الطبيعى أن تكون كل بنود الإيرادات والمصروفات التى تدخل فى تحديد صافى ربح أو خسارة الفترة ناتجة من ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية ، ومن ثم فإنه فى بعض الظروف النادرة فقط قد يوجد حدث أو معاملة معينة ترقى لأن تكون بنداً غير عادياً .

وتتحد طبيعة الحدث أو المعاملة بأنها تختلف بوضوح عن الأنشطة العادية للمنشأة بناء على علاقتها بالأعمال العادية التى تمارسها المنشأة وليس بعدد المرات المتوقع تكرار حدوث مثل تلك الأحداث .

لهذا فإن الحدث أو المعاملة يمكن أن يكون غير عادياً بالنسبة لمنشأة ويكون عادياً بالنسبة لمنشأة أخرى ، وذلك بسبب إختلاف الأنشطة العادية لكل منها ، فعلى سبيل المثال فإن الخسائر الناتجة عن زلزال تعتبر بنداً غير عادياً لكثير من المنشآت ، ولكن من ناحية أخرى فإن المطالبات الواردة من حاملى وثائق التأمين ضد مخاطر الزلزال لا تعتبر بنداً غير عادياً بالنسبة لمنشأة تأمينية تؤمن ضد مثل تلك المخاطر .

ومن أمثلة الأحداث أو المعاملات التى تعتبر بنوداً غير عادية بالنسبة لمعظم المنشآت ما يلى : -

أ - نزع ملكية الأصول .

أو ب- زلزال أو أية كوارث طبيعية أخرى .

هذا ويمكن الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل بند غير عادى فى قائمة الدخل ، وفى حالة إذا تم الإفصاح فى الايضاحات المتممة للقوائم المالية يكون من الواجب الإفصاح عن اجمالى قيم البنود غير العادية فى قائمة الدخل نفسها .

ويوضح المثال التطبيقى التالى أسلوب العرض والإفصاح للبنود غير العادية بقائمة الدخل والايضاحات المتممة للقوائم المالية .

شركة السلام الصناعية

قائمة الدخل عن الفترة ....

	السنة الحالية ١٩٩٨	السنة السابقة ١٩٩٧
صافى أرباح النشاط	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
يخصم		
ضريبة الدخل	٢٠٠٠٠	٢٤٠٠٠
الربح من الأنشطة العادية بعد خصم الضرائب	٣٠٠٠٠	٣٦٠٠٠
البنود غير العادية		
خسارة نزع ملكية أراضى للشركة		
الصافى بعد استبعاد ضريبة الدخل بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه)	(٣٠٠٠)	
الربح القابل للتوزيع	٢٧٠٠٠	٣٦٠٠٠

وفيما يلى البيانات المفصح عنها فى الايضاحات المتممة للقوائم المالية لشركة السلام الصناعية .

تم مصادرة قطعة أرض الكائنة .... ومساحتها .... متر ملك الشركة بمعرفة الحكومة بتاريخ / / ، ولم تحصل الشركة على تعويض من الحكومة مقابل نزع الملكية .

وقد تم اعتبار الخسارة الناتجة من المصادرة بنداً غير عادياً ، وتتمثل قيمة تلك الخسارة فى تكلفة الأراضى فى تاريخ المصادرة .

٤/٣ الافصاح عن العمليات التى توقفت .

تعرف الأنشطة أو العمليات التى توقفت بأنها عبارة عن الأنشطة أو العمليات التى تنشأ عن بيع أو استبعاد جزء منفصل وجوهرى من أنشطة المنشأة والتى يمكن فصل أصولها وصافى ربحها أو خسارتها وأنشطتها عن باقى أعمال المنشأة مادياً وتشغيلياً وذلك لأغراض أعداد التقارير المالية .

وعن وجود أنشطة أو عمليات أو قطاعات توقفت خلال الفترة ، أو يكون من المعلوم فى الوقت الذى سيتم فيع اعتماد أو أصدار القوائم المالية أن هناك عمليات توقفت بعد تاريخ الميزانية أو أنها ستتوقف ، يجب الافصاح المناسب لمستخدمى القوائم المالية عن الأمور التالية لكل عملية توقفت : -

١- الافصاح عن طبيعة النشاط العملية أو القطاع الذى توقف .

٢- الافصاح عن التاريخ الفعلى للتوقف للأغراض المحاسبية (ويعرف ذلك التاريخ بأنه التاريخ الذى توقفت فيه المنشأة عن رقابة التشغيل على العملية أو القطاع أو النشاط ، وتدرج نتائج التشغيل للقطاع أو العملية أو النشاط بقائمة الدخل فى ذلك التاريخ) .

٣- الافصاح عن طريقة وأسلوب التوقف (بيع أو استبعاد) .

٤- الافصاح عن الربح أو الخسارة الناتجة عن التوقف والسياسة المحاسبية المستخدمة فى قياس الربح أو هذه الخسارة .

٥- الافصاح عن الايراد والربح أو الخسارة عن الفترة الناتجة من الأنشطة العادية للجزء المتوقف مع أرقام المقارنة المتعلقة بها .

وعادة ما تدرج نتيجة الأنشطة أو العمليات التى توقفت ضمن الربح أو الخسارة الناتجة من الأنشطة العادية ، إلا أنه فى بعض الظروف النادرة يكون التوقف نتيجة أحداث أو معاملات مختلفة تماماً عن الأنشطة العادية للمنشأة ويكون من غير المتوقع حدوثها بصورة متكررة أو منتظمة ، وفى تلك الحالات يتم إعتبار الايراد أو المصروف الناتج عن عملية التوقف بنداً غير عادياً .

على سبيل المثال لو قامت إحدى الحكومات بمصادرة أحد الفروع ، فإن الإيراد أو المصروف الناتج عن عملية المصادرة يتم اعتباره بنداً غير عادياً، وتطبق متطلبات الإفصاح السابقة لكل العمليات التى توقفت بما فى ذلك العمليات التى ينتج عنها بنوداً غير عاديه .

وعندما يكون من المعلوم – فى الوقت الذى سيتم فيه إعتماد وإصدار القوائم المالية – أن هناك عملية توقفت بعد تاريخ الميزانية أو أنها ستتوقف ، فإن متطلبات الإفصاح الواردة سابقاً يتم تطبيقها للمدى الذى يمكن تقدير المعلومات بطريقة موثوق فيها .

وتمثل الأرباح أو الخسائر القائمة عن العمليات التى توقفت الفرق بين المتحصلات من عملية البيع والقيمة الدفترية للأصل المتوقف فى تاريخ

التوقف ، وتدرج تلك الأرباح والخسائر كجـزء مـن أربـاح وخسـائر العمليـات التى توقفت بقائمة الدخل .

وفيمـا يلـى أيضاحـاً لكيفيـة الافصـاح عـن البنـود غيـر العاديـة والعمليـات والقطاعات التى توقفت بقائمة الدخل والايضاحات المتممة للقوائم المالية .

<u>مثـال – البيانـات التاليـة مسـتخرجة من قوائـم الدخل والايضاحـات المتممـة للقوائـم الماليـة: –</u>

– قامت شركة السلام الصناعية بتاريخ ١٩٩٨/٧/١ باتخاذ قرار أيقـاف أحـد خطوط الانتاج لتكرار الخسائر التى يحققها ، وقد بلغت تكلفة خط الانتـاج فـى تاريخ التوقف ٢ مليون جنيه ، فى حين بلغ مجمع الاهلاك المرتبط به فى ذلك التاريخ ١٦٠٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت خسائر التشغيل لخط الانتاج هذا عن الفترة من ١٩٩٨/١/١ حتى تاريخ التوقـف ١٦٠٠٠٠ جنيـه مقـابل ٣٠٠٠٠٠ جنيـه عن عام ١٩٩٧ .

– وقد تـم بيـع خـط الانتـاج المذكور فـى ١٩٩٨/٩/٣٠ بمبلــغ ٣٠٠٠٠٠ جنيـه ، وبلغت مصروفات خط الانتاج منذ تاريخ التوقف حتى تاريخ البيع ١٠٠٠٠٠ جنيه

قائمة الدخل

لشركة السلام الصناعية

عن الفترة ....

	١٩٩٨	١٩٩٧
صافى أرباح العمليات المستمرة	٦٠٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠٠
<u>القطاعات المتوقفة</u>		
خسارة تشغيل قطاعات متوقفة	(١٦٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)
خسائر بيع قطاعات متوقفة	(٢٠٠٠٠٠)	——
(متحصلات من بيـع خـط الانتـاج–تكلفـة خـط الانتاج فى تاريخ البيع) (٣٠٠٠٠٠–(٤٠٠٠٠٠صـافى تكلفـة الخـط فـى تـاريخ البيـع+ ١٠٠٠٠٠ج مصروفـات الخط من تاريخ التوقف حتى تاريخ البيع)	٥٦٤٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠٠
الضرائب على الدخل	× ×	× ×
الربح من الأنشطةالعادية بعد الضرائب		

– وقد قامت إدارة الشركة بتاريخ ١٩٩٨/٧/١ باتخاذ قرار بايقاف تشغيل خط الانتاج لتكرار الخسائر التى يحققها تمهيداً لبيعه ، وقد بلغ صافى تكلفة الخط الذى تكرر أيقافه ٤٠٠٠٠٠ ج فى تاريخ قرار الايقاف هذا وقد تم بيع خط الانتاج المذكور بتاريخ / / بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وتضمنت قائمة الدخل خسارة بيع خط الانتاج المذكور وقدرها ٢٠٠٠٠٠ ج تتمثل فى صافى تكلفته فى تاريخ التوقف مضافاً اليها مصروفاته حتى تاريخ البيع البالغة ١٠٠٠٠٠ ج، وذلك بعد استبعاد متحصلات البيع .

٥/٣ الافصاح عن التغيرات فى التقديرات المحاسبية .

بسبب عوامل عدم التأكد المرتبطة بأنشطة الأعمال ، فإن هناك العديد من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة تامه ، ولكن يتم فقط تقديرها بطريقة معقولة تستند لأسس ومعايير منطقية ، حيث يعتمد ذلك التقدير على الحكم الشخصى (طبقاً لأخر معلومات متاحة) ، وحيث يكون التقدير مطلوباً على سبيل المال للديون غير الجيدة أو المخزون المتقادم أو العمر الانتاجى أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية للأصول القابلة للإهلاك ، ومن ثم يكون الاعتماد على التقديرات المعقولة جزءاً رئيسياً من عملية اعداد القوائم المالية وهذا لا يقلل من درجة الاعتماد عليها .

وقد يتطلب الأمر مراجعة التقديرات عند حدوث تغيرات فى الظروف التى بنى على اساسها التقدير أو عند ظهور معلومات جديدة أو وجود خبرة أكثر أو وجود تطورات لاحقة ، وتقتضى طبيعة عمل التقدير عدم اعتبار التسويات الناتجة عن تعديل التقديرات بمثابة بنوداً غير عادية أو أخطاء جوهرية .

وفـى بعض الحـالات قد يصعب التفرقـة بيـن تغيير السياسـة المحاسـبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية ، وعليه يتم معاملة التغير علـى أنـه تغير فى التقديرات المحاسبية مع مراعاة الافصاح المناسب .

ويظهر أثر التغير فـى التقديرات المحاسـبية عند تحديد صـافى الربح أو الخسارة فى الفترة التالية : -

(أ) الفترة التى حدث فيها التغير إذا كان التغير يؤثر فى تلك الفترة فقط .

ومثال ذلك التغير فى تقديرات مبالغ الديـون غـير الجيـدة ، حيـث أن ذلـك يؤثر فقط فى الفترة الجارية وعليه يعترف به فوراً .

(ب) الفترة التى حدث فيها التغير والفترات اللاحقـة إذا كـان التغـير يؤثـر فـى كليهما .

ومثال ذلك التغير فى تقديـرات العمـر الانتـاجى أو نمـط اسـتهلاك المنـافع الاقتصادية المتوقعة للأصول التى يتم اهلاكها ، حيث أن ذلك يؤثـر فـى قيمـة الاهلاك عن الفترة الجارية وكذا كل فترة من العمر الانتاجى المتبقى للأصول.

أما التغير فى تقدير العمر الانتـاجى أو نمـط اسـتهلاك المنـافع الاقتصاديـة المتوقعة للأصول التى يتم اهلاكها فإنـه يؤثـر فـى قيمـة الاهـلاك عـن الفـترة الجارية وكذا كل فترة من العمر الانتاجى المتبقى للأصل .

وفى كل الحـالتين فـإن أثـر التغيير المتعلـق بـالفترات الجاريـة يعـترف بـه كإيراد أو مصروف فى الفترة الجارية ، ام الأثر علـى الفـترات اللاحقـة - إن وجد - فإنه يعترف به فى الفترات اللاحقة .

ويجب أن يظهر أثر التغير فى التقديرات المحاسبية فى قائمة الدخل بنفـس التبويب الذى كان يظهر فيه التقدير من قبل .

ولضمان قابلية القوائم المالية للمقارنات الزمنية يجب أن يدرج أثر التغير فى التقديرات المحاسبية الخاصة بتقديرات بنود كانت تبوب ضمن الأنشطة العادية فى قائمة الدخل فى نفس التبويب لصافى الربح أو الخسارة ، أما التغير فى التقديرات المحاسبية لتقدير بند كان يبوب كبند غير عادى فيتم تبويبه كبند غير عادى .

ويجب الافصاح عن طبيعة وقيمة التغير فى التقديرات المحاسبية إذا كان لها تأثير جوهرى فى الفترة الحالية ، أو يتوقع أن يكون لها تأثير جوهرى فى الفترات اللاحقة ، وإذا كان من الصعوبة عملياً تحديد قيمة التغير فيكون من الواجب الافصاح عن تلك الحقيقة .

وفيما يلى أمثلة تطبيقه عن الافصاح من أثر التغيرات فى التقديرات المحاسبية عند تحديد صافى الربح أو الخسارة : -

أ - الفترة التى حدث فيها التغير إذا كان التغير يؤثر فى تلك الفترة المالية فقط .

تقوم إدارة أحد المنشآت باحتساب مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها سنوياً على أساس ٢ ٪ من صافى المبيعات السنوية ، وبناء على المعلومات التى توافرت فى ضوء الخبرة السابقة والظروف المتاحة بالسوق تبين ضرورة أحتساب مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها على أساس ٥ ٪ من قيمة صافى المبيعات .

وقد بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها فى بداية الفترة ٥٠٠٠٠٠ جنيه ، فى حين بلغت قيمة صافى المبيعات خلال العام ٥ مليون جنيه .

ولاشك أن تغيير نسبة تكوين مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ستؤثرعلى الفترة المالية الجارية فقط .

قيمة المخصص الواجب تحميله على قائمة الدخل ٥٠٠٠٠٠٠ج×٥ ٪ = ٢٥٠٠٠٠ج .

ويتم اجراء القيد التالى فى الدفاتر

٢٥٠٠٠٠ من حـ / الديون المشكوك فى تحصيلها .

٢٥٠٠٠٠ الى حـ / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها وبالتالى يصبح رصيد مخصص تلك الديون فى نهاية الفترة مبلغ ٧٥٠٠٠٠ ج يمثل رصيد المخصص فى بداية الفترة المالية مضافاً اليه المحمل على قائمة الدخل خلال العام .

ب - الفترة التى حدث فيها التغير والفترات اللاحقة إذا كان التغير يؤثر فى كليهما .

قامت أحد المنشآت بشراء أصل ثابت بلغت تكلفته ٢١٠٠٠٠ ج فى ١٩٩٥/١/١ وقد قررت الشركة اهلاكها على ١٠ سنوات بطريقة القسط الثابت ، وقد توافرت معلومات جديدة للشركة فى ١٩٩٧/٦/٣٠ عن زيادة أستخدام الأصل مما جعل عمره الافتراضى هو ٥ سنوات من تاريخ شراؤه .

وقد قامت الشركة بـاهلاك الأصل على أساس ١٠ ٪ خلال عامى ١٩٩٥،١٩٩٦ وبالتالى بلغ مجمع الاهلاك فى ١٩٩٦/١٢/٣١ مبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه وصافى قيمة الأصل ١٦٨٠٠٠ جنيه .

وحي أن الباقى من العمر الافتراضى الجديد للأصل ٣ سنوات (من ١٩٩٧/١/١ حتى نهاية ١٩٩٩/١٢/٣١) ، لذلك يتم تعديل قسط الاهلاك السنوى لعام ١٩٩٧ (السنة المالية التى حدث بها تغيير التقدير المحاسبى)

والسنوات التالية حتى عام ١٩٩٩ ، وذلك بتوزيع صافى تكلفة الأصل فى بداية السنة التى حدث بها التغير على باقى العمر الانتاجى الجديد للأصل وهو ٣ سنوات .

– وبالتالى فإن قسط اهلاك السنوى الجديدة ١٦٨٠٠٠÷٣سنوات=٥٦٠٠٠ج، وبموجب ذلك يتم تحميل قائمة الدخل عن عام ١٩٩٧ وما بعدها بقسط اهلاك سنوى يبلغ ٥٦٠٠٠ ج ، فى حين لا يتم تعديل الاهلاكات الخاصة بالسنوات السابقة (١٩٩٥ ، ١٩٩٦) وبالتالى يتم الابقاء على مجمع الاهلاك فى ١٩٩٦/١٢/٣١ بنفس قيمة رصيده دون أى تعديل .

٦/٣ الافصاح عن التغيرات فى السياسات المحاسبية

تعرف السياسات المحاسبية بأنها عبارة عن المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها عند اعداد وعرض القوائم المالية .

ودائماً ما يحتاج مستخدموا القوائم المالية أن يكونوا قادرين على اجراء مقارنة للقوائم المالية للمنشأة خلال فترة من الوقت لتحديد اتجاهات مركزها المالى وأداؤها وتدفقاتها النقدية .

وعادة ما يتم افتراض أنه يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية بالقوائم المالية فى كل فترة مالية ، الا أنه على الرغم من ذلك يتعين على المنشأة تغيير سياستها المحاسبية التى تطبقها فى حالتين هما : –

أ– فى حالة ما إذا كان تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة مطلوبة بموجب تشريع قانونى أو معيار محاسبى .

ب– فى حالة ما إذا كان التغيير فى تطبيق السياسة المحاسبية يتيح معلومات أكثر تعبيراً ودقة عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .

ومن ثم سيؤدى ذلك الى اظهار الأحداث أو المعاملات بصورة أكر وضوحاً وملائمة بالقوائم المالية .

ويجب أن يؤخذ فى الحسبان أنه لا يتم اعتبار الأمور التالية تغييراً فى السياسات المحاسبية : -

أ- تطبيق سياسة محاسبية على أحداث أو معاملات تختلف جوهرياً عن الأحداث والمعاملات السابقة .

ب- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على أحداث أو معاملات لم تحدث مسبقاً أو لم تكن هامة .

إن التطبيق المبدئى لسياسات إثبات الأصول بقيمتها بعد التقييم يعتبر تغييراً فى السياسة المحاسبية ولكن يتم التعامل معه على أنه إعادة تقييم بناء على المعيار المحاسبى الخاص بالأصول الثابتة واهلاكاتها أو معيار المحاسبة عن الاستثمارات بدلاً من أن يتم التعامل معه طبقاً للمعيار الحالى رقم (٥)، لذا فإن الفقرات الخاصة بتطبيق هذا المعيار لن يتم تطبيقها بالنسبة لمثل تلك التغييرات فى السياسات المحاسبية .

كما يتعين التفرقة بين التغيرات فى السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية المستخدمة فى تطبيق تلك السياسات ، حيث على سبيل المال عادة ما تقوم المنشأة باهلاك الأصول الثابتة طبقاً للعمر الانتاجى المقدر لها ، وعندما يحدث تغير فى التقديرات المحاسبية المرتبطة بالعمر الانتاجى فإن ذلك لا يعد تغييراً فى السياسات المحاسبية ، كما أن تغيير الطريقة التى تحسب بها الاهلاك (مثلاً من طريقة القسط الثابت الى طريقة القسط المتناقص) هى أيضاً تغيير فى التقديرات المحاسبية .

وكمثال أخر عندما يتم تقييم المخزون طبقاً للتكلفة أو صافى القيمة الاستردادية أيهما أقل ، وعندما يكون هناك تغيير فى القيمة الاستردادية فإن ذلك يعد تغيير فى تقدير محاسبى ، وعلى النقيض فإن التغيير فى الطريقة المستخدمة فى تحديد تكلفة المخزون (مثلاً عن طريق الوارد أخيراً يصرف أولاً الى طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً) فإن ذلك يمثل تغييراً فى السياسة المحاسبية المستخدمة - وذلك باعتباراً أن هناك حرية فى الاختيار بين الطريقتين .

هذا وقد يتم تطبيق التغير فى السياسة المحاسبية بأسلوبين هما : -

أ- التغير بأثر رجعى .

ب- التغير بأثر مستقبلى .

أ - التغير بأثر رجعى.

هذا يعنى أن يتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الأحداث والمعاملات كما لو أن تلك السياسة الجديدة كانت مطبقة دائماً ، لذا فإن السياسة المحاسبية الخاصة بالأحداث وبالمعاملات يتم تطبيقها منذ تاريخ نشأة مثل تلك البنود .

ويتم معالجة الآثار المرتبة على ذلك إما بطريقة المعالجة القياسية أو بطريقة المعالجة البديلة المسموح بها ، [1] كما سيتضح فيما يلى .

---

[1] يسمح المعيار المحاسبى بالتعامل مع أحد المعاملات أو العناصر بطريقتين أحدهما مفضلة ويطلق عليها المعالجة القياسية Benchmark Treatment وطريقة أخرى بديلة مسموح بها Alternative Treatment .

ب - التطبيق بأثر رجعي : -

فيعنى أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يتم على الأحداث والمعاملات التى تقع بعد تاريخ التغيير فى السياسة المحاسبية الجديدة . ولا يتم بإجراء تسويات تتعلق بالفترات السابقة سواء بالنسبة لرصيد أول المدة الخاص المرحلة أو بالنسبة لصافى الربح أو الخسارة عن الفترة الجارية ، وذلك لعدم إعادة حساب الأرصدة القائمة ، إلا أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يتم على الأرصدة القائمة منذ تاريخ التغيير فى السياسة ، فمثلاً قد تقرر منشأة معينة تغيير سياستها المحاسبية الخاصة بتكلفة الإقتراض ورسملتها تمشياً مع المعالجة البديلة المسموح بها فى المعيار المحاسبى الخاص بتكلفة الاقتراض ، فبالنسبة لطريقة التطبيق بأثر مستقبلى يتم تطبيق السياسة الجديدة فقط على تكاليف الاقتراض التى تحدث بعد تاريخ التغيير فى السياسة المحاسبية .

بعبارة أخرى طبقاً لتلك الطريقة لا يتم اجراء تسويات تتعلق بالفترات السابقة أو لصافى أرباح أو خسائر الفترة الجارية وذلك لعدم احتساب الأرصدة القائمة ، وانما يتم تطبيق السياسة الجديدة على الأرصدة القائمة من تاريخ التغيير فى السياسة .

وفى حالة عدم تطبيق المنشأة لمعيار محاسبى مصرى تم إعلانه بمعرفة اللجنة المختصة بالمعايير المصرية ولكن لم يصبح سارياً بعد يكون على المنشأة الإفصاح عن طبيعة التغيير المستقبلى فى السياسة المحاسبية ، وتقدير أثر هذا التغيير على صافى الربح أو الخسارة وعلى المركز المالى للمنشأة .

وكما سبق القول فإنه يتم معالجة الآثار المترتبة على تطبيق التغيير فى السياسات المحاسبية بأثر رجعى إما بطريقة المعالجة القياسية أو طريقة المعالجة البديلة المسموح بها على النحو التالى : -

١- المعالجة القياسية : -

يجب أن يتم تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى إلا إذا لم يكن تحديد قيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة بدرجة معقولة ، ويجب إظهار أية تسوية لرصيد أول المدة الخاص بالأرباح المرحلة ، كما يجب إعادة عرض المعلومات المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملى .

تظهر القوائم المالية متضمنة المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة من قبل ، ومن ثم فإنه يتم تعديل المعلومات المقارنة لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة .

ويتم تعديل رصيد أول المدة الخاص بالأرباح المرحلة بأقدم فترة سابقة ظاهرة بالقوائم المالية وذلك بقيمة التسويات المتعلقة بالفترات التى تسبق تلك الظاهرة بالقوائم المالية ، كما يجب تعديل أية معلومات أخرى لها علاقة بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للمعلومات المالية .

هذا وليس بالضرورة أن يتم تعديل القوائم المالية التى سبق إعتمادها من المساهمين أو تم تسجيلها أو تقديمها الى جهات الاختصاص القانونية الحكومية بقيمة التعديلات التى تمت على المعلومات المقارنة .

ويجب تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية منذ تاريخ حدوث هذا التغيير وذلك فى حالة عدم إمكان تحديد قيمة التسوية المطلوبة على رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بدرجة معقولة .

وفى حالة ما إذا كان هناك تأثير جوهرى على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة ظاهرة أو عند حدوث تغيير جوهرة يؤثر فى الفترات اللاحقة نتيجة التغيير فى السياسة المحاسبية ، فإن المنشأة يجب أن تفصح عن الآتى : -

أ- سبب التغيير للسياسة المحاسبية الجديدة .

ب- قيمة التسوية الخاصة بالفترة الجارية وكل فترة ظاهرة بالقوائم المالية .

ج- قيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة بالنسبة لتلك التى تتضمنها المعلومات المقارنة .

د- حقيقة أن معلومات المقارنة قد تم تعديلها أو أن تعديلها غيرعملى.

٢- طريقة المعالجة البديلة المسموح بها .

طبقاً لتلك الطريقة يجب أن يتضمن صافى الربح أو الخسارة للفترة الجارية أية تسويات تنتج عن تغيير السياسة المحاسبية ، كما يجب أن تظهر معلومات المقارنة كما هى ظاهرة بالقوائم المالية عن الفترة السابقة ، وقد يتم اظهار معلومات أضافية للمقارنة - تكون فى عمود منفصل - لتوضح صافى الربح أو الخسارة والمركز المالى للفترة الجارية وأى فترات مالية سابقة ظاهرة بالقوائم المالية ، كما لو أن السياسة الجديدة كانت مطبقة من قبل ، وذلك إذا كان ذلك ممكناً من الناحية العملية .

وعندما يكون للتغيير فى السياسة المحاسبية تأثير جوهرى على الفترة الجارية أو أى فترة سابقة ظاهرة بالقوائم المالية أو قد يكون له تأثير جوهرى على الفترات اللاحقة ، فعلى المنشأة الإفصاح عما يلى : -

أ- أساب التغير للسياسة المحاسبية الجديدة .

ب- قيمة التسوية الى أثرت على صافى ربح أو خسارة الفترة الجارية .

ج- قيمة التسوية فى كل فترة والتى تظهر عنها معلومات إضافية وقيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة عن تلك المدرجة فى القوائم المالية .

وإذا كان إظهار تلك المعلومات الإضافية غير عملى فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة أيضاً .

٤/٤/٤ تطبيق عملى على التغييرات فى السياسات المحاسبية .

قامت شركة السلام الصناعية خلال عام ١٩٩٨ بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بكيفية معالجة تكاليف الافتراض المباشر الخاصة بشراء محطة كهرباء مازلت تحت الانشاء ليتم استخدامها بمعرفة الشركة ، وقد كانت الشركة تقوم برسملة مثل تلك التكاليف بعد خصم ضريبة الدخل طبقاً للطريقة البديلة المسموح بها فى ظل المعيار المحاسبى الخاص بتكاليف الافتراض .

وقد قررت الشركة اعتبار تلك التكاليف مصروفات بدلاً من رسملتها تمشياً مع المعالجة القياسية الواردة بنفس المعيار .

- وقد بلغت تكاليف الاقتراض عن عام ١٩٩٨ (٩٠٠٠ جنيه) .
- وبلغت تكاليف الاقتراض التى تم رسملتها عن ١٩٩٧ (٨٠٠٠ جنيه)
- بلغت تكاليف الاقتراض التى تم رسملتها عن الفترات التى تسبق عام ١٩٩٧ مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .
- وقد أظهرت السجلات المحاسبية للشركة عام ١٩٩٨ ربحاً من الأنشطة العادية قبل الفوائد وضريبة الدخل قدره (٥٠٠٠٠ جنيه) ، فى حين بلغت ضريبة الدخل (١٦٤٠٠ جنيه) .
- كما أظهرت القوائم المالية للشركة عن عام ١٩٩٧ ربحاً من الأنشطة العادية قبل الفوائد وضريبة الدخل قدره (٤٠٠٠٠ جنيه) ، فى حين بلغت ضريبة الدخل (١٦٠٠٠ جنيه) .
- نسبة ضريبة الدخل على الشركة ٤٠ ٪ .

<u>المطلوب :-</u>

استخدام طريقتى المعالجة القياسية والمعالجة البديلة المسموح بها فى أثبات التغييرات فى السياسات المحاسبية .

١- أستخدام المعالجة القياسية

طبقاً لتلك الطريقة يتم تأثير رصيد أول المدة للأرباح المرحلة فى الفترة المالية التى حد فيها التغيير (١٩٩٨)، كما يتم اعادة عرض المعلومات المقارنة (١٩٩٧).

شركة السلام الصناعية
بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (١٩٩٨)

	١٩٩٨	١٩٩٧
ربح الأنشطة العادية قبل الفوائد و ضريبة الدخل	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
فوائد تمويلية	(٩٠٠٠)	*(٨٠٠٠)
ربح من الأنشطة العادية قبل ضريبة الدخل	٤١٠٠٠	٣٢٠٠٠
ضريبة الدخل(بنسبة ٤٠٪)	(١٦٤٠٠)	**(١٢٨٠٠)
صافى الربح	٢٤٦٠٠	***١٩٢٠٠

* تم اعادة عرض المعلومات المقارنة لقائمة الدخل عن عام ١٩٩٧ بتحميل تكاليف الأقتراض على المصروفات بقائمة الدخل بدلاً من أضافتها على تكلفة الأصول الثابتة .

** تم اعادة أحتساب الضريبة على الدخل نظراً لتحميل قائمة الدخل بمصروف لم يحمل خلال عام ٩٧ و قفدره ٨٠٠٠ ج ، و بالتالى تم تخفيض الضريبة بواقع ٤٠٪ من ذلك المصروف ، و بلغ التخفيض ٣٢٠٠ ج .

***تم تعديل صافى ارباح عام ٩٧ بالأثار المترتبة على تحميل تكاليف الأقتراض على قائمة الدخل و الأثار الضريبية المتعلقة بها ، أى قيمة تكاليف الأقتراض بعد أستبعاد الأثر الضريبى المتعلق بها .

شركة السلام الصناعية
قائمة الأرباح المرحلة (١٩٩٨)

	١٩٩٨	١٩٩٧
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل (-) تسويات عن تغيير سياسات محاسبية	٣٧٠٠٠	٣٠٠٠٠
فوائد سبق تحميلها على تكلفة الأصول الثابتة (الصافى بعد خصم الضريبة و قدرها ٩٢٠٠ ج لعام ٩٨ ، ٦٠٠٠ ج لعام ١٩٩٧ حسب الأيضاح رقم (...) .	(١٣٨٠٠)*	(٩٠٠٠)**
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل يضاف	٢٣٢٠٠	٢١٠٠٠
صافى ارباح العام (من قائمة الدخل)	٢٤٦٠٠	١٩٢٠٠
رصيد اخر المدة للأرباح المرحلة	٤٧٨٠٠	٤٠٢٠٠

*قيمة الفوائد التى سبق رسملتها عن أعوام ١٩٩٧ و ما قبلها = ١٥٠٠٠+٨٠٠٠=٢٣٠٠٠ ج ، و بعد خصم الأثر الضريبى و مقداره ٤٠٪ منها (٩٢٠٠ ج) .

** قيمة الفوائد التى سبق رسملتها عن الأعوام السابقة لعام ٩٧ و قدره ١٥٠٠٠جنيه و بعد خصم الأثر الضريبى و مقداره ٤٠٪ منها (٦٠٠٠ج).

شركة السلام الصناعية
بيانات مستخرجة من الأيضاحات المتممة للقوائم المالية (١٩٩٨)

- قامت الشركة خلال عام٩٨ بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بمعالجة تكاليف الأقتراض المتعلقة بالأصول الثابتة التى مازالت تحت الأنشاء ، بأعتبار ان تلك التكاليف مصروفا بدلاً من رسملتها على تكلفة الأصل الثابت تمشياً مع المعالجة القياسية لمعالجة تكاليف الأقتراض الواردة بالمعيار المحاسبى الخاص بذلك .
- و قد تم ذلك التغيير فى السياسات المحاسبية بأثر رجعى ، و تم تعديل المعلومات المقارنة لعام ٩٧ ، و قد كان أثر ذلك التغيير هو زيادة الفوائد

التمويلية عام ٩٨ بمبلغ ٩٠٠٠ ج و عام ٩٧ بمبلغ ٨٠٠٠ج و بالتالى انخفض رصيد أول المدة للأرباح المرحلة عن عام ٩٧ بمبلغ ٩٠٠٠ ج و هى قيمة الفوائد التى سبق رسملتها عن الأعوام السابقة لعام ٩٧ بعد أستبعاد الأثر الضريبى المتعلق بها خلال تلك السنوات .

٢- أستخدام المعالجة البديلة المسموح بها .

حيث طبقاً لتلك الطريقة يتم تضمين صافى ربح او خسارة الفترة الجارية أية تسويات تنتج عن تغيرات السياسة المحاسبية ، و تظهر معلومات المقارنة كما هى ظاهرة بالقوائم المالية عن الفترة السابقة ، و قد يتم أظهار معلومات أضافية للمقارنة .

شركة السلام الصناعية
بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (١٩٩٨)

	٩٨	٩٧	مثال للمعلومات الأضافية ٩٨	مثال للمعلومات الأضافية ٩٧
ربح الأنشطة العادية قبل الفوائد و الضرائب	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
فوائد تمويلية عن العام	(٩٠٠٠)	—	(٩٠٠٠)	(٨٠٠٠)
اجمالى اثر التغيرات فى السياسة المحاسبية	(٢٣٠٠٠)*	—	—	—
ربح من الأنشطة العادية قبل ضريبة الدخل	١٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤١٠٠٠	٣٢٠٠٠
ضريبة الدخل (تتضمن أثر التغير فى السياسة)	(٧٢٠٠)	(١٦٠٠٠)	(١٦٤٠٠)	(١٢٨٠٠)
صافى ارباح العام	١٠٨٠٠	٢٤٠٠٠	٢٤٦٠٠	١٩٢٠٠

* تمثل أجمالى الفوائد التمويلية التى سبق رسملتها عام ٩٧ و ما قبلها (١٥٠٠٠+٨٠٠٠=٢٣٠٠٠).

شركة السلام الصناعية
قائمة الأرباح المرحلة (١٩٩٨)

	٩٨	٩٧	مثال للمعلومات الأضافية	
			٩٨	٩٧
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٣٧٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
التغيير فى السياسات المحاسبية (أيضاح)	—	—	(١٣٨٠٠٠)	(٩٠٠٠٠)
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	٣٧٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٣٢٠٠٠	٢١٠٠٠٠
صافى ارباح العام	١٠٨٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٢٤٦٠٠٠	١٩٢٠٠٠
رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة	٤٧٨٠٠٠	٥٤٠٠٠٠	٤٧٨٠٠٠	٤٠٢٠٠٠

شركة السلام الصناعية
بيانات مستخرجة من الأيضاحات المتممة للقوائم المالية (١٩٩٨)

- تم أجراء تسوية بمبلغ ٢٣٠٠٠٠ج بقائمة الدخل عن عام ٩٨ تتمثل فى أثر التغيير فى السياسة المحاسبية الخاصة بمعالجة تكلفة الأقتراض المتعلقة بالأصل الثالبت الذى ما زال تحت الأنشاء ، و قد قامت الشركة أعتباراً من عام ٩٨ بأعتبار تكاليف الأقتراض مصروفاً يحمل على قائمة الدخل بدلاً من رسملتها على الأصل الثابت و ذلك تمشياً مع المعالجة القياسية المتعلقة بتكلفة الأقتراض الواردة بالمعيار المحاسبى الخاص بذلك .
- و قد تم التغيير فى السياسة بأثر رجعى و يظهر مثال المعلومات الأضافية ايضاح للمعلومات بعد التعديل بأفتراض أن السياسة الجديدة كان يتم استخدامها من قبل .
- و قد تم تخفيض رصيد أول المدة للأرباح المرحلة الوارد بالمعلومات الأضافية عن عام ٩٧ بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه يمثل قيمة الفوائد التى سبق رسملتها عن الأعوام السابقة لعام ٩٧ بعد أستبعاد الأثر الضريبى المتعلق بها خلال تلك السنوات .

٧/٣ الأفصاح عن الأخطاء الجوهرية :

- تعرف الأخطاء الجوهرية بأنها تلك الأخطاء التى يتم أكتشافها خلال الفترة المالية الحالية ، و تتعلق أساساً بأخطاء فى أعداد القوائم المالية الخاصة بفترة أو فترات مالية سابقة .

و تلك الأخطاء قد تكون ناشئة من :-

أ- أخطاء حسابية .

ب- أخطاء من تطبيق سياسات محاسبية .

جـ- أخطاء فى تفسير حقائق .

د- أخطاء سهو .

هـ- أخطاء ناتجة من غش .

- و قد تكون تلك الأخطاء من الأهمية بحيث تصبح القوائم المالية الصادرة عن فترة أو فترات سابقة لا يمكن الأعتماد على مصداقيتها فى تاريخ أصدارها .

- و من أمثلة تلك الأخطاء الجوهرية :-

أ- تضمين القوائم المالية عن فترات سابقة لمبالغ هامة عن أعمال تحت التنفيذ ناتجة عن عقود وهمية لا يمكن تنفيذها .

ب- تضمين القوائم المالية عن فترات سابقة لمبالغ هامة عن مدينين ناتجة عن عقود وهمية لا يمكن تنفيذها .

- و عادة ما يدرج تصويب تلك الأخطاء فى قائمة الدخل عند تحديد صافى الربح او الخسارة عن الفترة الجارية .

- و يتطلب تصحيح تلك الأخطاء الجوهرية المتعلقة بفترات سابقة اعادة عرض المعلومات المقارنة او فى شكل عرض أضافى للمعلومات .
- هذا و من الأهمية بمكان التفرقة بين تصويب الأخطاء و التغيرات فى التقديرات المحاسبية ، حيث أن طبيعة التقديرات المحاسبيةتتمثل فى انها تقديرات قد تحتاج الى مراجعه من فترة الى اخرى و ذلك كلما ظهرت معلومات أضافية ، و على ذلك فإن الربح او الخسارة المحققة كنتيجة لظرف طارئ لم يكن من الممكن تقديره سابقاً لا يعتبر تصويباً لخطأ جوهرى .
- يتم تصحيح الأخطاء الجوهرية تطبيقاً للمعيار المحاسبى الخامس بأحد الطريقتين التاليتين :-

أ- المعالجة القياسية

ب- المعالجة البديلة

أ- المعالجة القياسية Benchmark Treatment

- يجب أن يتم تعديل رصيد أول المدة للأرباح أو الخسائر المرحلة بالمبلغ اللازم لتصويب الخطأ الجوهرى الخاص بفترات سابقة ، كما يجب تعديل المعلومات المقارنة التى تظهر فى القوائم المالية ما لم يكن ذلك أجراءاً عملياً .
- و تأسيساً على ذلك فإن عرض القوائم المالية بما تتضمن من معلومات مقارنة عن فترات سابقة يتم و كأنه قد تم تصويب ذلك الخطأ الجوهرى فى الفترة التى حدث فيها ذلك الخطأ . لذلك فإن صافى الربح او الخسارة لكل فترة يكون متضمناً لقيمة التصويب الخاص بها .
- اما بالنسبة لقيمة التصويب المتعلقة بفترات تسبق تلك الواردة بالقوائم المالية يتم تسويتها وتسويتها فى رصيد أول المدة الخاص بالأرباح المرحلة

فى أول فترة مالية ظاهرة بها ، كما يجب أن يتم أعادة عرض أية بيانات أخرى مثل الملخصات التاريخية للبيانات المتعلقة بالفترات السابقة .

- لا تتطلب بالضرورة عملية اعادة عرض المعلومات المقارنة أن يتم تعديل القوائم المالية التى سبق أعتمادها من المساهمين او تم تقديمها لجهات رسمية أو حكومية ، و يجب على المنشأة أن تفصح عما يلى عند أستخدام طريقة المعالجة القياسية :-

أ. طبيعة الخطأ الجوهرى .

ب.قيمة التصويب عن الفترة الجارية و عن كل فترة سابقة ظاهرة بالقوائم المالية .

ج.قيمة التصويب المتعلقة بالفترات التى تسبق الفترات الظاهرة بالمعلومات المقارنة .

د. حقيقة أنه تم تم تعديل المعلومات المقارنة أو اذا كان تعديلها يعتبر غير عملى .

أ- طريقة المعالجة البديلة المسموح بها لتصويب الأخطاء الجوهرية .

- يجب أن يظهر قيمة تصويب الخطأ الجوهرى عند تحديد صافى ربح او خسارة الفترة الجارية ، كما يجب أن تظهر المعلومات المقارنة كما هى ظاهرة فى القوائم المالية عن الفترة السابقة ، مع أجراء و عمل شكل أضافى للمعلومات يتم أعداده طبقاً للفقرة الخاصة بالمعالجة القياسية - الا اذا كان اجراء ذلك غير عملى .

- و يتضمن ربح او خسارة الفترة الجارية التصويب الخاص بالخطأ الجوهرى - و فى حالة وجود معلومات إضافية (غالباً ما تكون فى شكل عمود منفصل) لتظهر صافى ربح أو خسارة الفترة الجارية و أى فترات

سابقة ظاهرة كما لو كان قد تم تصحيح الخطأ الجوهرى فى الفترة التى حدث فيها هذا الخطأ ، و بالتالى يراعى عدم أستخدام مسمى ايرادات او مصروفات سنوات سابقة ، حيث يتم التحميل على الحساب النوعى للأيراد و المصروف .

- و يجب أن تفصح المنشأة عما يأتى :

أ- طبيعة الخطأ الجوهرى .

ب- قيمة التصويب المتحققة فى صافى ربح او خسارة الفترة الجارية .

جـ- قيمة التصويب فى كل فترة ثم عرض معلومات عنها ، و كذلك قيمة التصويب المتعلق بالفترات السابقة لتلك الواردة فى تلك المعلومات الأضافية .

- كما يجب الأفصاح أيضاً إذا كان عرض تلك المعلومات غير عملى .

مثال إيضاحى :

- أكتشفت شركة السلام الصناعية خلال عام ١٩٩٨ أن بعض المنتجات التى تم بيعها خلال عام ١٩٩٧ قد تم أدراجها بالخطأ ضمن المخزون فى ١٩٩٧/١٢/٣١ ، كما أنها أدرجت كمبيعات خلال عام ١٩٩٧ و قد بلغت قيمة تلك المنتجات ١٠٠٠٠ جنيه .

- و قد أظهرت دفاتر الشركة عن عام ٩٨ مبيعات بمبلغ ١٢٠٠٠٠ ج و تكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه تتضمن خطأ رصيد أول المدة للمخزون البالغ ١٠٠٠٠ جنيه .

- بلغت ضريبة الدخل عن عام ١٩٩٨ مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه .

- أظهرت دفاتر الشركة عام ٩٧ مبيعات بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه ، و تكلفة البضاعة المباعة بمبلغ ٥٥٠٠٠ جنيه ، و ضرائب على الدخل عن العام ٨٠٠٠ جنيه و صافى ربح عن العام مقداره ١٥٠٠٠ جنيه .

المطلوب:

أستخدام طريقة المعالجة القياسية و المعالجة البديلة المسموح بها فى أثبات تصويب الخطأ الجوهرى ، علماً بأن سعر ضريبة الدخل للشركة ٤٠٪ سنوياً كما أن رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة عام ٩٧ مبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه .

أ - طريقة المعالجة القياسية :

طبقاً لتلك الطريقة يتم تأثير رصيد أول المدة للأرباح المرحلة فى الفترة المالية التى تم أكتشاف الخطأ فيها أى عام ١٩٩٨ ، كما يتم أعادة عرض المعلومات المقارنة لعام ١٩٩٧ على النحو التالى :-

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (١٩٩٨)

	١٩٩٨	١٩٩٧
مبيعات	١٢٠٠٠٠	٧٥٠٠٠
يخصم		
تكلفة البضاعة المباعة	*٧٥٠٠٠	*٦٥٠٠٠
ارباح الأنشطة العادية قبل ضرائب الدخل	٤٥٠٠٠	١٠٠٠٠
ضرائب الدخل	*١٨٠٠٠	*٤٠٠٠
صافي الربح	٢٧٠٠٠	٦٠٠٠

* تم تعديل تكلفة البضاعة المباعة عام ١٩٩٨ و ذلك بأستبعاد تكلفة البضاعة المتعلقة بمبيعات تمت خلال عام ١٩٩٧ (٨٥٠٠٠ج-١٠٠٠٠ج) ، كما تم تعديل تكلفة البضاعة المباعة عام ٩٧ و ذلك بأضافة تكلفة البضاعة

المباعة التى ادرجت ضمن مخزون أخر المدة الوارد بالخطأ (٥٥٠٠٠ج+١٠٠٠٠ج) .

** تم تعديل قيمة الضريبة على الدخل لتعكس اثار تصويب الخطأ الجوهرى ، حيث زادت الضريبة على الدخل عام ١٩٩٨ بمبلغ ٤٠٠٠ج ، يمثل الأثر الضريبى لأستبعاد تكلفة مبيعات تخص عام ٩٧ (١٠٠٠٠×٤٠٪) .

و بناء عليه تم تعديل قيمة الضريبة على الدخل لتعكس أثار تصويب الخطأ الجوهرى حيث أنخفضت الضريبة على الدخل عام ٩٧ بمبلغ ٤٠٠٠ ج يمثل الأثر الضريبى لأضافة تكلفة المبيعات التى أدرجت ضمن المخزون بالخطأ خلال ذلك العام .

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من قائمة الأرباح المرحلة (١٩٩٨)

	١٩٩٨	١٩٩٧
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٣٥٠٠٠	٢٣٠٠٠
تصحيح خطأ جوهرى لتكلفة بضاعة مباعة(الصافى بعد أثر الضريبة و قدرها ٤٠٠٠ ج (ايضاح))	*٦٠٠٠	—
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	٢٩٠٠٠	٢٣٠٠٠
صافي ارباح العام	٢٧٠٠٠	٦٠٠٠
رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة	٥٦٠٠٠	٢٩٠٠٠

* قيمة تكلفة البضاعة المباعة التى كان يتعين تحميلها عام ٩٧ بعد خصم الأثر الضريبى بواقع ٤٠٪ من قيمة الخطأ الجوهرى

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من الأيضاحات المتممة للقوائم المالية (١٩٩٨)

يتضمن بند المخزون فى ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ١٠٠٠٠ج أدرج بالخطأ ، و يمثل قيمة بعض المنتجات التى تم بيعها خلال عام ٩٧ ، و قد تم تعديل القوائم المالية فى عام ٩٧ لتصويب ذلك الخطأ .

ب- أستخدام المعالجة البديلة المسموح بها فى اثبات تصويب الخطأ الجوهرى :

طبقاً لتلك الطريقة يتم تضمين صافى ربح او خسارة الفترة الجارية أية تسويات متعلقة بتصويب الأخطاء الجوهرية ، كما تظهر معلومات المقارنة كما هى ظاهرة بالقوائم المالية عن الفترة السابقة و قد يتم أظهار معلومات أضافية للمقارنة .

شركة السلام الصناعية
بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (١٩٩٨)

	٩٨	٩٧	مثال للمعلومات الأضافية ٩٨	مثال للمعلومات الأضافية ٩٧
مبيعات	١٢٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٧٥٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة *	٨٥٠٠٠	٥٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٦٥٠٠٠
ارباح النشاط قبل ضريبة الدخل	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	١٠٠٠٠
ضرائب الدخل	(١٤٠٠٠)	(٨٠٠٠)	(١٨٠٠٠)	(٤٠٠٠)
صافى ارباح العام	٢١٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٧٠٠٠	٦٠٠٠

* قيمة تكلفة البضاعة المباعة التى كان يتعين تحميلها علم ٩٧ بعد خصم الأثر الضريبى بواقع ٤٠٪ من قيمة الخطأ الجوهرى .

شركة السلام الصناعية
قائمة الأرباح المرحلة (١٩٩٨)

	٩٨	٩٧	مثال للمعلومات الأضافية ٩٨	مثال للمعلومات الأضافية ٩٧
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٢٥٠٠٠	٢٣٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٣٠٠٠
تصحيح الخطأ الجوهرى (الصافى بعد الضريبة و مقداره ٤٠٠٠ ج)	—	—	(٦٠٠٠)	—
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	٢٥٠٠٠	٢٣٠٠٠	١٩٠٠٠	٢٣٠٠٠
صافى ارباح العام	٢١٠٠٠	١٢٠٠٠	١٨٠٠٠	٤٠٠٠
رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة	٤٦٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٧٠٠٠	٢٧٠٠٠

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من الأيضاحات المتممة للقوائم المالية (١٩٩٨)

يتضمن بند تكلفة المبيعات بقائمة الدخل عام ٩٨ مبلغ ١٠٠٠٠ ج يتمثل فى تكلفة بعض المنتجات تم بيعها عام ٩٧ ، و قد أدرجت بالخطأ ضمن المخزون فى ١٩٩٧/١٢/٣١ ، و تظهر المعلومات الأضافية لعامى٩٨،٩٧ ك ما لو كان تم تصحيح الخطأ فى عام ١٩٩٧ .

٣/٨ دور وإجراءات مراقب الحسابات

يجب على مراقب الحسابات أثناء قيامه بالمراجعة أن يحصل على أدلة أثبات كافية وصالحة وموثوق فيها ، والتى تمكنه من تكوين الرأى والتعليق على القوائم المالية محل المراجعة .

وبالنسبة لقائمة الدخل (حساب الارباح والخسائر) ، يجب أن يتأكد المراجع ويتحقق مما يلى : -

- أنه قد تم أبات جميع الايرادات والمصروفات بالدفاتر .
- أن جميع الايرادات والمصروفات قد تحققت بالفعل أثناء المدة موضوع المراجعة .

ولا شك أن إجراءات المراجعة الخاصة بتحقيق واختبارات البنود الظاهرة فى قائمة الدخل من ايرادات ومصروفات تختلف عن تلك الخاصة بالبنود بقائمة المركز المالى .

وسبب الأختلاف فى الإجراءات يرجع إلى اختلاف الأهداف التى يرمى اليها المراجع من وراء تحقيق كل نوع من تلك البنود ، فليس من أهداف مراقب الحسابات عند تحقيقه لبنود وقائمة الدخل التأكد من الوجود الفعلى ، الملكية ، التقييم السليم كما هو الحال فى معظم بنود قائمة المركز المالى .

كما أن هناك سبباً أخر آلا وهو أن معظم بنود المركز المالى هى عادة أرصدة لحسابات اجماليه ويمكن التحقق من أرصدتها بالرجوع الى الدفاتر المساعدة لكل حساب اجمالى ، بينما الأمر بالنسبة لبنود قائمة الدخل – كالمبيعات والمصروفات مختلفة ، حيث أنها تمثل مجموع لعمليات كثيرة جداً ، ولذلك عند تحقيق رقم المبيعات أو أرصدة المصروفات المختلفة يتأتى على المراجع مراجعة جميع العمليات من مرحلة قيدها الأولى الى ترحيلها وترصيدها ، ولكن ليس من المعقول استعراض جميع العمليات إلا فى حالة كونه مضطراً الى ذلك ، والبديل هو أن يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة كنقطة بداية ، وبناءً على ذلك يستطيع مراقب الحسابات أن يقوم بتوسيع أو تضييق مدى اختباراته وفحصه ، وفيما يلى استعراض للأهداف التى يرتمى اليها المراجع من وراء تحقيق الايرادات والمصروفات مع بيان أهم الإجراءات التى يتخذها لتحقيق تلك الأهداف : –

١– التأكد والتحقق من صحة التسجيل المحاسبى للعمليات الخاصة بالايرادات والمصروفات ، ولتحقيق ذلك يتبع الآتى : –

– فحص عينات من العمليات مستندياً وحسابياً من أول قيدها فى اليومية ومروراً بترحيلها الى الحسابات ووصولاً الى الرصيد .

– تتبع المبيعات النقدية الى المستندات المؤيدة لعملية البيع (كايصالات البيع النقدى) ، وتتبع المبيعات الأجلة الى الاستفسارات الصادرة من قسم الحسابات .

– فحص واختبارات نظام الترقيم التسلسلى لأيصالات البيع وكعوب الايصالات ذاتها .

– أختبارات الحد الفاصل للمبيعات – وخاصة تلك التى تمت فى نهاية الفترة – لتلافى أو خال مبيعات فترة معينة فى فترة أخرى .

– أختبارات وفحص القيود الخاصة بتكلفة المبيعات ومقارنتاه بأوامر الشحن الصادرة .

– التأكد من صحة القيود المحاسبية المتعلقة بالخصم المسموح به ، عن طريق مراجعة مدفوعات العملاء مع مراعاة مدد الائتمان الممنوحة .

– أختبار وفحص كيفية احتساب تكلفة العمل وتتبع الاستقطاعات حتى الوصول الى صافى المدفوع .

٢– التحقق من رصيد الايرادات أو المبيعات والمصروفات ، واختبارات مدى الثبات فى تصنيف وتبويب البنود وتسجيل العمليات المختلفة للإيرادات والمصروفات طبقاً لقائمة الفحص الاختيارية التالى عرضها .

٣– التأكد من أن جميع الإيرادات قد سجلت بالدفاتر عن طريق أختبار كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات ، والتحقق من الحد الفاصل للمبيعات ، ومقارنة نسب اجمالى الدخل الى المبيعات لعدة سنوات بما فى ذلك السنة محل المراجعة ، وأخيراً الربط بين قيمة المبيعات وكمية المبيعات .

٤– التأكد من جميع الإيرادات التى سجلت قد حققت وأكتسبت فعلاً ، من يجب على المراجع التحقق من سياسة المنشأة بخصوص نقطة تحقق الإيراد والتى هى نقطة البيع ، مع التأكد من ثبات التطبيق .

٥– التحقق من تطبيق مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات وذلك بتحديد ومعرفة الحد الفاصل للمبيعات بهدف التحقق من مدى تحقق الإيرادات ، مع تحديد الحد الفاصل للمشتريات للتحقق من صحة تسجيل المصروفات الخاصة بالفترة محل المراجعة .

٦- التحقق من مدى التزام المنشأة بأعداد وعرض قائمة الدخل والإفصاح عن جميع المعلومات بها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) ، ويمكن مساعدة مراقب الحسابات فى هذا الشأن بالاسترشاد بقائمة الفحص الاختيارية التالية : -

الافصاحات	الإجابات			ملاحظات المراجع
	نعم	لا	لاينطبق	
(١) هل تم الإفصاح المناسب بقائمة الدخل عن البنود التالية ؟				
أ. المبيعات أو ايرادات النشاط .				
ب.الاهـــــلاك .				
ج.ايرادات الفوائد .				
د. ايرادات الاستثمارات .				
ه.مصروفات الفوائد .				
و.الضرائب على الدخل عن الفترة المالية.				
ز. الأعباء أو الايرادات غير العادية.				
(٢) صافي أرباح/خسائر الفترة والأخطاء الجوهرية والتغيير في السياسات المحاسبية المتبعة				
أ. هل تم تأثير صافى / أرباح خسائر العام بكافة الايرادات والمصروفات المستحقة عن الفترة المالية محل القوائم المالية .				
ب. هل تم تبويب وتقسيم صافى أرباح / خسائر العام على كل من؟				
- صافى أرباح/خسائر العام من الأنشطة العادية .				
- صافى أرباح/خسائر المعاملات والبنود غير العادية .				
ج. هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن طبيعة وقيمة كل بند من البنود غير العادية الظاهرة				

بقائمة الدخل ؟
د. هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن نتائج القطاعات التى توقف تشغيلها وجارى إتخاذ إستبعادها أو بيعها ؟
ه. هل تم تأثير أرباح / خسائر العام بأثر أى تغيير فى التقديرات المحاسبية ؟ وهل تم الإفصاح عن طبيعة وقيمة أثر التغير فى التقديرات المحاسبية والذى قد يكون له أر هام على صافى أرباح / خسائر الفترة المالية ؟
و. هل تم الإفصاح عن طبيعة وقيمة أية أخطاء جوهرية تخص قوائم مالية سابقة وتم أكتشافها خلال الفترة محل القوائم المالية الحالية وكذا المعالجة المحاسبية التى تمت بشأنها ؟
ز. هل تم الإفصاح عن طبيعة وقيمة أثر أى تغييرات فى السياسات المحاسبية المتبعة خلال السنوات السابقة وأسباب ذلك التغيير ؟

(٣) الايـــراد

أ. هل تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة فى أثبات الأنواع الهامة من الايرادات ؟
ب. هل تم توبيب الأنواع المختلفة من الايرادات ، بحيث يكون قد تم الفصل بين : –
- المبيعات .
- ايرادات الخدمات .
- ايرادات الفوائد .
- ايرادات الفوائد .

- ايرادات الاستثمارات . - الايرادات من الإتاوات . (٤) الضرائب علي الدخل أ. هل تم الإفصاح عن الطريقة المستخدمة فى تحديد العبء الضريبى عن الفترة المالية وقيمة الضريبة المستحقة عنها . ب.هل تم الإفصاح عن الموقف الضريبى للمنشأة حتى تاريخ الميزانية . ج. هل تم الإفصاح عن العبء الضريبى المتعلقة بالأمور التالية :- - العبء الضريبى المتعلقة بايرادات النشاط المعادى . -العبء لضريبي المتعلق بالبنود غير العادية أو الأخطاء الجوهرية المكتشفة . - العبء الضريبى المتعلق بفائض اعادة تقييم الأصول .				

الفصل الرابع

قوائم التدفقات النقدية

الفصل الرابع

قوائم التدفقات النقدية

Cash Flows Statements

مقدمة :

نص المعيار المحاسبى المصرى رقم (٤) بعنوان قوائم التدفقات النقدية **Cash Flows Statements** على انه يتعين اعداد قائمة التدفق النقدى كجزء متمم للقوائم المالية لكل فترة تعد عنها تلك القوائم المالية .

و قد ركز ذلك المعيار على اهمية قائمة التدفق النقدى لمستخدمى القوائم المالية حيث تمكن من التعرف على الأسلوب و الكيفية التى تعتمد عليها المنشأة فى الحصول على و استخدام النقدية و ما فى حكمها ، كما انها توفر تفاصيل التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة طبقاً لأنشطة التشغيل الرئيسية و الأستثمار و التمويل .

و تعرض المعيار لطريقتى عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (المباشرة و غير المباشرة) كما أشار للأفصاحات المطلوبة المرتبطة بتلك القائمة.

يهتم هذا الفصل بدراسة المعيار المحاسبى رقم (٤) لشرح طرق العرض و الأفصاح المرتبطة بأعداد قائمة التدفقات النقدية باعتبارها قائمة الزامية متممة للقوائم المالية ، ويتعين على مراقب الحسابات الأشارة اليها

فى تقريره و أبداء رأيه الفنى الحيادى عنهـا مثـل قائمـة المركـز المـالى و قائمة نتيجة الأعمال .[1]

و تحقيقاً لذلك يتم تقسيم ذلك الفصل الى الموضوعات التالية :-

٤/١ تطور استخدام قامة التدفقات النقدية .

٤/٢ اهميـة عـرض معلومـات التدفقـات النقديـة و نطـاق المعيـار المحاسـبى وتعريفاتـه الأساسية .

٤/٣ العرض العام لقائمة التدفقات النقدية و مكوناتها .

٤/٤ طبيعة التدفقات النقدية من انشطة التشغيل و الأستثمار و التمويل .

٤/٥ اسس عرض التدفقات النقدية من انشطة التشغيل و الأستثمار و التمويل .

٤/٦ معالجة حالات خاصة للأفصاح فى قائمة التدفقات النقدية .

٤/٧ دور مراقب الحسابات فى عرض المنشأة لقوائم التدفقات النقدية .

---

[1] يناظر ذلك المعيار رقم (٤) المعيار المحاسبى الدولى رقم (٧) و الذى جاء ايضاً بنفس العنوان " بـدلاً من قوائم التدفقات النقدية " .

٤/١ تطور استخدام قائمة التدفقات النقدية :

تعتبر قائمة التدفقات النقدية قائمة جديدة نسبياً ، و لم تصبح مطلوبة بعد الا بعد عام ١٩٨٨ ، حيث كانت القائمة المماثلة المستخدمة بداية من عام ١٩٧١ يطلق عليها قائمة التغيرات فى المركز المالى The Statement of Change in Financial Position ، و فى بادئ الأمر فى عام ١٩٦١ ظهرت تلك القائمة أصلاًفى شكل جدول تحليلى بسيط كان يسمى بقائمة من اين جاءت و الى اين ذهبت ، و كان يتضمن الزيادة و النقص فى قيمة عناصر المركز المالى خلال الفترة ، ثم تغير اسم تلك القائمة ليصبح قائمة تدفق الأموال Funds Flow Statement ، و قد أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بأن تقوم كافة الشركات المساهمة بأعداد تلك القائمة و أهمية التصديق عليها عن طريق مراقب الحسابات .

و فى عام ١٩٦٣ أصدر مجلس المبادئ المحاسبية فتواه الخاصة بضرورة اتباع معايير معينة فى اعداد تلك القائمة و الأفصاح عنها ، و تأسيساً على ذلك تعدل اسم القائمة ليصبح قائمة مصادر و استخدامات الأموال Statement of Source and Application of Funds و قد أوصى المجلس بأنه يجب الأفصاح عن تلك القائمة ضمن المعلومات الأضافية المرفقة بالقوائم المالية الرئيسية للمنشأة ، و أنه ليس من الضرورى ان يصدق عليها من المحاسب القانونى .

وفى عام ١٩٧١ و نتيجة للتأييد الواضح من رجال الأعمال وأسواق الأوراق المالية والمحللين الماليين فقد زاد انتشار الأفصاح عن تلك القائمة

مما حدا بمجلس المبادئ المحاسبية الأمريكى الى اصدار فتوى أخرى تلزم كافة الشركات بنشر تلك القائمة كأحدى القوائم الرئيسية التى تتضمنها التقارير المالية للشركات و أن تخضع للتصديق عليها من جانب مراقب الحسابات مثلها فى ذلك مثل باقى القوائم المالية الأخرى ، و قد تغير أسمها ليصبح قائمة التغيرات فى المركز المالى .

و فى عام ٧٨ أصدر مجلس معايير المحاسبة بيان عن مفاهيم المحاسبة رقم (١) بعنوان اهداف التقرير المالى عن منشأت الأعمال ، حيث ركزت عديد من أهداف التقرير المالى على اهمية النقدية و السيولة.

و فى ديسمبر ١٩٨٠ أصدر مجلس معايير المحاسبة مذكرة للمناقشة بعنوان التقرير عن تدفقات الأموال و السيولة و المرونة المالية ، و قد كان الغرض من تلك المذكرة خلق نوع من تبادل الراى و المناقشة حول ذلك الموضوع تمهيداً لأصدار التوصيات اللازمة التى تعكس الأهمية المتزايدة لقائمة التغيرات فى المركز المالى او قائمة تدفق الموارد المالية .

و قد كان هناك تأييد واضح للمذكرة من عرض قائمة الأموال على الأساس النقدى بأعتبار انه الأعتبار الأساسى للمستثمرين و الدائنين ، حيث أنه عندما يتم عرض قائمة الأموال على أساس رأس المال العامل فقد لا يكون التدفق النقدى للشركة واضحاً ، و من ثم فإن الأثر على التدفق النقدى للتغيرات الكبيرة فى مقدار رأس المال العامل على سبيل المثال حسابات المدينين و المخزون قد لا يتم اكتشافه عند استخدام اساس رأس المال العامل ، و على اثر ذلك فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية فى نوفمبر ١٩٨١ مذكرة تمهيدية أقترحت التركيز على قائمة الأموال تأسيساً على التدفق النقدى بدلاً من رأس المال العامل .

و فى عـام ٨٤ أصـدر مجلس مبـادئ المحاسـبة الماليـة بيـان مفـاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الأعتراف و القيـاس فـى القوائـم الماليـة لمنشأت الأعمال ، حيث أكد ذلك البيان على اهمية التدفق النقدى تماماً كما فعل البيـان رقـم (١) ، و قـد أقـترح البيـان رقـم (٥) ان مجموعـة القوائـم المالية الخاصة بفترة مالية يجب ان توضح التدفقات النقدية أثناء الفترة .

و فـى عـام ١٩٨٦ أصـدر مجلـس معـايير المحاسـبة الماليـة مذكـرة تمهيدية بعنوان قائمة مقترحة لمعايير المحاسبة المالية بأسم قائمة التدفقـات النقدية **Statement of Cash Flows** .

و كان من نتيجة المذكرة السابقة أن أصدر المجلس فـى نوفمـبر ٩٧ بيان معيار المحاسبة رقم (٩٥) بعنوان قائمة التدفقات النقدية و الـذى حـل محل رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (١٩) ، حيث تطلب ذلـك المعيـار استخدام و اعداد قائمة التدفقات النقدية لتكون احدى القوائم المالية الأساسية التى يجب ان تعدها و تفصح عنها منشأت الأعمال .

و قد قامت لجنة معايير المحاسـبة الدوليـة فـى عـام ١٩٩٢ بمراجعـة المعيار المحاسبى الدولى رقم (٧) للتصديق على قائمـة التدفقـات النقديـة بدلاً من قائمـة التغيرات فـى المركـز المـالى ، و الـذى بـدأ سـريانه علـى التقارير المالية السنوية لعام ١٩٩٤ ، على اعتبار ان الهدف من اعداد تلك القائمة هو مد المستخدمين بمعلومات عن قدرة المنشأة على توليد التدفقـات النقدية فى المستقبل ، و مدى قدرتها أيضاً على الوفاء بالألتزامات و سـداد توزيعات ارباح الأسـهم ، فضـلاً عـن توفير معلومـات عـن مـدى فاعليـة انجاز الأدارة لوظيفة الأشراف على النقدية .

وفى جمهورية مصر العربية الزم القرار الوزارى الصادر به اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ٨١ شركات الأموال ان يقوموا باعداد و نشر قائمة الموارد و الستخدامات حسب النموذج العام المرفق بالملحق رقم (٤) و الذى يجب أن يتضمن المعلومات المحاسبية التالية :-

قائـــمة الموارد و الأستخدامات

	السنة الحالية	السنة السابقة
أولاً مصادر الأموال		
أ- مصادر داخلية		
- ارباح قبل الضريبة	xx	xx
- احتياطى رأسمالى	xx	xx
- إهلاك الأصول الثابتة	xx	xx
مجموع ناتج من كافة العمليات	xxx	xxx
ب- مصادر خارجية		
- اصدار اسهم نقدية	xx	xx
- سندات	xx	xx
- قروض طويلة الأجل	xx	xx
مجموع جزئى	xxx	xxx
إجمالى المصادر	xxxx	xxxx
ثانياً أستخدامات الأموال		
- توزيعات مدفوعة	xx	xx
- ضرائب مدفوعة	xx	xx
- الزيادة فى الأصول الثابتة	xx	xx
- سداد من رأس المال	xx	xx
- سداد سندات	xx	xx
- سداد قروض طويلة الأجل	xx	xx
مجموع جزئى	xxx	xxx

الزيادة / النقص فى رأس المال العامل		
- الزيادة / النقص فى المخزون	xx	xx
- الزيادة/النقص فى المدينين والأرصدة المدينة الأخرى	xx	xx
- الزيادة/النقص فى الدائنين و الأرصدة الدائنة الأخرى (لا يتضمن الضرائب و التوزيعات المقترحة)	xx	xx
مجموع جزئى	xxx	xxx
الحركة فى الأصول السائلة :		
- الزيادة / النقص فى الأرصدة النقدية	xx	xx
- الزيادة / النقص فى الأستثمارات متوسطة الأجل	xx	xx
مجموع جزئى	xxx	xxx
إجمالى الأستخدامات	xxxx	xxxx

الا انه بصدور قرار وزير الأقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ فقد تم احلال قائمة التدفقات النقدية محل قائمة مصادر و استخدامات الأموال ، و قد حل النموذج العام لها الموضح بالملحق رقم (٣) محل النموذج العام الموضح بالملحق رقم (٤) المرفق للائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على النحو التالى :-

نموذج استرشادى

لقائمة التدفق النقدى

(باتباع الطريقة غير المباشرة)

البيـــــــــان	السنة الحالية	السنة السابقة
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
صافى الأرباح (الخسائر) قبل الضرائب و البنود غير العادية	××	××
تعديلات لتسوية صافى الأرباح (الخسائر) مع التدفقات النقدية عن أنشطة التشغيل .		
= أهلاك و أستهلاك	×	×
= مخصصات	×	×
= خسائر (ارباح) تقييم العملات الأجنبية	×	×
= خسائر (ارباح) بيع أصول ثابتة	×	×
= خسائر (ارباح) بيع استثمارات مالية	×	×
= ضرائب الدخل المسددة	×	×
= الفوائد المدينة	×	×
ارباح (خسائر) التشغيل قبل التغيرات فى رأس المال العامل	××	××
(الزيادة) النقص فى ارصدة العملاء و الأرصدة المدينة	×	×
(الزيادة) النقص فى المخزون	×	×
(الزيادة) النقص فى ارصدة الدائنين و الأرصدة الدائنة	×	×
تدفقات نقدية قبل البنود غير العادية	××	××
مقبوضات (مدفوعات) البنود غير العادية	×	×
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) أنشطة التشغيل	××	××

التدفقات النقدية من أنشطة الأستثمار		
مدفوعات لشراء استثمارات مالية	××	××
متحصلات من بيع استثمارات مالية	××	××
مدفوعات لشراء اصول ثابتة و الأصول طويلة الأجل الأخرى	×	×
متحصلات من بيع أصول ثابتة و الأصول طويلة الأجل الأخرى	×	×
فوائد محصلة	×	×
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) أنشطة الأستثمار	××	××
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
مقبوضات من أصدار أسهم رأس المال	×	×
مقبوضات من أقتراض طويل الأجل	×	×
مدفوعات عن أقتراض طويل الأجل	(×)	(×)
مدفوعات عن التزامات التأجير التمويلى	(×)	(×)
توزيعات الأرباح المدفوعة	(×)	(×)
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) أنشطة التمويل	××	××
صافى الزيادة (النقص) فى النقدية و ما فى حكمها خلال الفترة	××	××
النقدية و ما فى حكمها فى بداية الفترة (أيضاح رقم ..)	××	××
النقدية و ما فى حكمها فى نهاية الفترة (أيضاح رقم ..)	××	××

٢/٤ أهمية عرض معلومات التدفقات النقدية ونطاق المعيار المحاسبى وتعريفاته الاساسية .

أشارت فقرتى نطاق المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) بعنوان قوائم التدفقات النقدية إلى ما يلى : -

١- أنه يجب على منشآت الأعمال اعداد قائمة التدفق النقدى ، حيث ينبغى عرضها كجزء متمم للقوائم المالية لكل فترة مالية .

٢-يهتم مستخدموا القوائم المالية للمنشأة بالتعرف على الكيفية التى تعتمد عليها المنشأة فى توليد واستخدام النقدية وما فى حكمها ، وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة ، وبصرف النظر عما إذا كانت النقدية ينظر اليها كمنتج للمنشأة أم لا- كما هو الحال فى المؤسسات المالية .

وقد أشارت الفقرة الخامسة من ذات المعيار الى التعريفات والمصطلحات الأساسية لذلك المعيار على النحو التالى : -

١-<u>النقدية : -</u>

عبارة عن النقدية فى الصندوق أو ودائع تحت الطلب .

٢- مافى حكم النقدية : -

هى عبارة عن الاستثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة والتى يمكن تحويلها بسهولة الى مبالغ نقدية محددة ، والتى يكون تعرضها لمخاطر التغير فى قيمتها ضئيلاً .

٣- التدفقات النقدية : -

هى التدفقات الداخلة والخارجة للنقدية وما فى حكمها .

٤-أنشطة التشغيل : -

هى الأنشطة الرئيسية المنتجة للإيراد للمنشأة ، والأنشطة الأخرى التى لا تمثل أستثمار أو تمويل .

٥-أنشطة الاستثمار : -

هى أنشطة أقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التى لا تدخل فى حكم النقدية .

٦- أنشطة التمويل :-

هى الأنشطة التى ينتج عنها تغيرات فى حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمنشأة .

وقد ركز المعيار المحاسبى رقم (٤) على ضرورة اعداد قائمة التدفقات النقدية وألزم المنشأة أياً كان نوعها أو طبيعة أنشطتها (صناعية ، تجارية ، خدمية ، مالية أو مصرفية ...) بعرضها كجزء متمم للقوائم المالية لكل فترة مالية .

وترجع أهمية اعداد عرض تلك القائمة للأسباب التالية : -

١- الأهتمام الدائم لمستخدمى القوائم المالية بالتعرف على الكيفية والأساليب التى تعتمد عليها المنشأة فى توليد (انتاج) واستخدام النقدية وما فى حكمها .

٢- توفر تلك القائمة عند أستخدامها بالأشتراك مع باقى القوائم المالية المعلومات التى تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات التى تحدث فى صافى أصول المنشأة وفى هيكلها المالى - بما فى ذلك درجة توافر السيولة والقدرة على سداد الديون والقدرة على التأثير على مبالغ

وتوقيت التدفقـات النقديـة مـن أجـل أن تتوافـق مـع الظـروف والفـرص المتغيرة .

٣- توفر تلك القائمة معلومات مفيدة فى تحديد مقـدرة المنشـأة علـى توليـد النقدية ومـا فـى حكمهـا لأختبـار العلاقـة بيـن الربحيـة وصـافى التدفـق النقدى وأثر تغير الأسعار .

٤- تمكن قائمة التدفقات النقدية المستخدمين من عمل نماذج بغرض تقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلة لمنشـآت مختلفـة ، كمـا أنها تحسن القـدرة علـى المقارنـة عند اعداد التقـارير عـن أدء تشـغيل المنشأة المختلفة ، لأن تلك القائمة تسـتبعد الأثـار الناتجـة مـن اسـتخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث .

٥- تسـتخدم المعلومـات التاريخيـة للتدفـق النقـدى كمؤشـر لقيمـة وتوقيـت ومدى تأثر تحقق التدفقات المستقبلية ، كما أنها تفيـد أيضـاً فـى فحـص مدى دقة التقديرات السابق أعدادها للتدفقات النقدية المستقبلية .

٣/٤ العرض العام لقائمة التدفقات النقدية ومكوناتها

أشار المعيـار المحاسبى رقـم (٤) إلـى الأسـس العامـة لأعداد قوائـم التدفقات النقدية ومكوناتها على النحو التالى : -

١- ان التدفقات النقدية **Cach Flows** هـى المبـدأ الأساسـى لأعداد قائمـة التدفقات النقدية وهى تمثل : -

أ- التدفقات النقدية وما فى حكمها سواء المدفوعة أو المحصلة .

ب- زيـادة الأصـول أو نقص الألتزمـات باعتبارهـا تمثـل تدفقـات نقدية مدفوعة .

ج- نقص الأصول وزيادة الألتزامات باعتبارها تمثل تدفقات نقدية محصلة .

٢- لا تتضمن قائمة التدفقات النقدية كل من :-

أ- المعاملات غير النقدية مثل

- شراء أصول ثابتة بالأجل أوالحصول على الأصول الثابتة عن طريق عقود التأجير التمويلى .
- أقتناء أحد الشركات أو المشروعات عن طريق أصدار الأسهم .
- تحويل الديون إلى حقوق ملكية .

ب- الحركة بين بنود النقدية وما فى حكمها مل : -

- استخدام النقدية فى شراء استثمارات قصيرة الأجل ، حيث أن تلك المكونات تمثل جزء من إدارة النقدية للمنشأة بدلاً من كونها جزء من أنشطتها التشغيلية والأستثمارية والتمويلية .

٣- تعرف النقدية وما فى حكمها كما يلى : -

- **النقدية** : هى قيمة النقدية بالصندوق وأرصدة الحسابات الجارية تحت الطلب .

- أما أرصدة ما فى حكم النقدية فهى تمثل فى الاستثمارات قصيرة الأجل التى تتميز بما يأى : -

- أن تعرضها لمخاطر التغير فى قيمتها يكون ضئيلاً .
- يحتفظ بها لغرض مواجهة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأغراض الاستثمار أو أية أغراض أخرى .

لذلك عادة ما يمكن وصف الاستثمار ما بأنه فى حكم النقدية عندما يكون : -

- تاريخ استحقاق الاستثمار قصير الأجل أو بعبارة أخرى يكون التاريخ ثلاثة شهور أو أقل من تاريخ أقتنائها .

- وعادة ما يحتفظ بالبنود التى فى حكم النقدية لغرض مواجهة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لغرض الاستثمار أو لأغراض أخرى .

٤- يعتبر السحب على المكشوف من البنوك - والذى لا يكون ضمن ترتيبات الاقتراض من البنوك - بنداً من بنود ما فى حكم النقدية ، وذلك باعتبار أن ذلك جزء من أجزاء السياسة النقدية لإدارة المنشأة .

كما لا تعتبر الاستثمارات فى الأسهم من البنود التى فى حكم النقدية ، بسبب انها عادة ما تكون معرضه لمخاطر هامه بشأن تغيرات أسعارها.

وإذا كان السحب على المكشوف من البنوك لا يعتبر نشاطاً تمويلياً ، حيث يتم تضمينه كأحد مكونات النقدية وام فى حكمها ، فإن القروض البنكية تعتبر بوجه عام بمثابة أنشطة تمويلية .

٥- يجب أن يتم عرض التدفقات النقدية خلال الفترة على أساس تبويبها على كل من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل .

حيث يوفر ذلك التبويب العلمومات التى تسمح لمستخدمها لقوائم مالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالى للمنشأة وأرصدة النقدية وما فى حكمها .

٦- تقوم المنشأة بعرض تدفقاتها النقدية من كل من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بالطريقة التى تكون أكثر ملائمة لأعمالها، ويوفر التوبيب حسب النشاط المعلومات التى تسمح للمستخدمين بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالى للمنشأة وعلى أرصدتها النقدية وما

فى حكمها ، كما يمكن استخدام تلك المعلومات أيضاً لتقييم العلاقات بين تلك الأنشطة .

٧- قد تتضمن المعاملة الواحدة تدفقات نقدية يمكن تبويبها بشكل مختلف ، ومثال ذلك عند اعادة السداد النقدى لقرض معين فإن السداد يتضمن كل من فائدة القرض ومبلغ القرض الأصلى ، وقد يبوب عنصر الفائدة كنشاط تشغيلى ويبوب عنصر القرض الأصلى على أنه نشاط تمويلى .

٤/٤ طبيعة التدفقات النقدية عن أنشطة التشغيل والأستثمار والتمويل .

١/٤/٤ طبيعة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل .

١- تنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل **Operating Activities** فى المقام الأول عن طريق أنشطة توليد الايراد الرئيسى للمنشأة ، والأنشطة الأخرى التى لا تعتبر مرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل .

تنتج أنشطة التشغيل أساساً من المعاملات والأحداث التى تدخل فى تحديد صافى الربح أو الخسارة .

وكأمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل للمنشآت (بخلاف البنوك والمؤسسات المالية المشابهه) ما يلى : -

أ- المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات .

ب- المقبوضات النقدية من الاتاوات والعمولات والايرادات الأخرى .

ج- المدفوعات النقدية للموردين سداداً لقيمة بضائع أو خدمات .

د- المدفوعات النقدية للعاملين أو بالنيابة عليهم .

هـ- المقبوضات والمدفوعات النقدية من وإلى منشأة التامين عن الأقساط والمطالبات والاشتراكات السنوية والمزايا الأخرى .

و- المدفوعات النقدية أو استردادات ضرائب الدخل ، إلا إذا أمكن تحديد أنهما مرتبطان بأنشطة التمويل أو الاستثمار على درجة التحديد .

ز- المقبوضات والمدفوعات النقدية من العقود المحتفظ بها لأغراض المضاربة أو المتاجرة مثل عقود الصرف الأجله أو المستقبلية أو عقود تبادل العملات الأجنبية .

٢- يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناتج من أنشطة التشغيل مؤشراً رئيسياً عن مدى قدرة عمليات المنشأة على توليد تدفقات نقدية كافية لأعادة سداد القروض والاحتفاظ بالمقدرة التشغيلية للمنشأة وسداد التوزيعات على الأسهم ، وعمل استثمارات جديدة دون الحاجه إلى الالتجاء الى مصادر خارجية للتمويل .

٣- قد ينشأ عن بعض المعاملات ربحاً أو خسارة مثل بيع بند من بنود الأصول الثابتة والذى يتم أخذه فى الحسبان عند تحديد صافى الربح أو الخسارة .

ومع ذلك فإن التدفقات النقدية المتعلقة بمثل تلك المعاملات تمثل تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار وليس التشغيل .

٤- قد تحتفظ المنشأة بأسهم وسندات وقروض لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها وتلك الحالة تكون مماثلة للمخزون الذى يتم أقتناؤه لاعادة بيعه ، لذلك فإن التدفقات النقدية التى تنشأ عن شراء أو بيع الأوراق المالية التى يتم التعامل أو المتاجرة فيها يتم تبويبها على أنها أنشطة تشغيل (وبالمثل فإن الدفعات النقدية والقرض التى تمنحها المؤسسات المالية قيم تبويبها عادة كأنشطة تشغيل لأنها تتعلق بنشاط توليد الايرادالرئيسى لتلك المنشأة .

٢/٤/٤ طبيعة التدفقات النقدية عن أنشطة الاستثمار

١- تمثل أنشطة الاستثمار **Investment Activities** عملية اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل ، والاستثمارات الأخرى التى لا تدخل فى حكم النقدية .

٢- يعتبر الافصاح المستقل للتدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار هاماً ، حيث أن تلك التدفقات تمثل مدى الانفاق الذى تم للحصول على أصول من أجل توليد دخل مستقبلى وتدفقات نقدية .

٣- كأمثلة على التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار ما يلى :

أ- المدفوعات النقدية لأقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل ، وتتضمن تلك المدفوعات ما يتعلق بتكاليف التطوير المرسملة ، وتكاليف الأصول الثابتة التى تم انشاؤها بالموارد الذاتية .

ب- المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل .

ج- المدفوعات النقدية لأقتناء أسهم أو سندات فى منشآت أخرى والحصص فى الشركات المشتركة (بخلاف المدفوعات لتلك الأوراق المالية والتى تعتبرفى حكم بنود النقدية وتلك التى يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها) .

د- المقبوضات النقدية من بيع أسهم وسندات المنشآت أخرى والحصص فى الشركات المشتركة (بخلاف المقبوضات عن تلك السنوات والتى تعتبر فى حكم النقدية ، وتلك التى يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها) .

هـ- الدفعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى (بخلاف الدفعات النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية) .

و- المقبوضات النقدية من تحصيل الدفعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى (بخلاف الدفعات النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية) .

ز- المدفوعات النقدية لشراء عقود أجله وعقود مستقبلية وعقود اختيارية وعقود مقايضة ، ما لم تكن تلك العقود يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها ، أو المدفوعات التى تبوب على أنها أنشطة تمويلية .

ح- المقبوضات النقدية من عقود أجله وعقود مستقبلية وعقود اختيارية وعقود مقايضة ما لم تكن تلك العقود محتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها أو المقبوضات التى تبوب على أنها أنشطة تمويلية .

٣/٤/٤ طبيعة التدفقات النقدية من انشطة التمويل :

١. تمثل أنشطة التمويل **Financing Activities** تلك الأنشطة التى ينتج عنها تغيرات فى حجم و مكونات حقوق الملكية و الأقتراض بالمنشأة .

٢.يعتبر الأفصاح المستقل للتدفقات النقدية من أنشطة التمويل أمراً هاماً لأنه يساعد على التنبؤ باحتياجات مقدمى رأس المال للمنشأة من التدفقات النقدية المستقبلية .

٣.و كأمثلة على التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة التمويل ما يلى :-

أ- المقبوضات النقدية الناشئة من أصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى .

ب- المدفوعات النقدية للملاك لأقتناء او استرداد أسهم المنشأة .

جـ - المقبوضات النقدية من أصدار صكوك المديونية و القروض و أوراق الدفع و السندات و الرهونات و السلفيات الأخرى قصيرة و طويلة الأجل .

د- السداد النقدى للمبالغ المقترضة .

هـ - المدفوعات النقدية التى يدفعها المستأجر لتخفيض الألتزام القائم المتعلق بالتأجير التمويلى .

و- سداد توزيعات الأرباح .

٥/٤ أسس عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل و الأستثمار و التمويل :

١/٥/٤ أسس عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل :

يتم عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل بأستخدام الطريقة المباشرة او الطريقة غير المباشرة :-

أ - الطريقة المباشرة :-

- و هى الطريقة التى يتم بمقتضاها الأفصاح عن الأنواع الرئيسية لأجمالى المقبوضات النقدية و اجمالى المدفوعات النقدية .
- و هى توفر معلومات فى تقدير التدفقات النقدية المستقبلية قد لا تكون متاحه بأستخدام الطريقة غير المباشرة .
- وفقاً لتلك الطريقة يمكن الحصول على معلومات عن النوعيات الرئيسية لأجمالى المقبوضات و المدفوعات النقدية أما :-

١. عن طريق السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة مباشرة .
٢. او عن طريق تعديل المبيعات و تكلفة المبيعات و البنود الأخرى بقائمة الدخل بالنسبة الى كل من :-

أ. التغيرات التى حدثت أثناء الفترة فى المخزون و حسابات مدينو ودائنو التشغيل .

ب.البنود غير النقدية .

ج.البنود الأخرى التى يكون أثرها النقدى مرتبط بأنشطة الأستثمار او التمويل .

مثال تطبيقى على استخدام الطريقة المباشرة فى عرض التدفقات النقدية من انشطة التشغيل :-

قائمة التدفقات النقدية

لشركة .... عن الفترة ....

	السنة الحالية	السنة السابقة
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
١- متحصلات نقدية من العملاء	١٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠
{ ويتم الحصول عليها عن طريق المعادلة التالية }:- رصيد اجمالى العملاء اول الفترة + المبيعات الأجلة خلال العام + الديون المعدومة خلال العام - رصيد اجمالى العملاء فى نهاية الفترة }		
٢- مدفوعات نقدية للموردين	(٤٥٠٠٠٠)	(٣٥٠٠٠٠)
{ ويتم الحصول عليها عن طريق المعادلة التالية }:- رصيد اجمالى الموردين اول الفترة + المشتريات الأجلة خلال العام - رصيد اجمالى الموردين فى نهاية الفترة }		
٣- مدفوعات نقدية للعاملين او بالنيابة عنهم	(٢٠٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠٠)
النقدية الناتجة من انشطة التشغيل	٣٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

ب - الطريقة غير المباشرة :-

بموجب تلك الطريقة يتم تحديد صافى التدفق النقدى من أنشطة التشغيل عن طريق تسوية صافى ارباح او خسائر الفترة لمراعاة اثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية ، و أى تأجيل او استحقاق لمقبوضات او لمدفوعات التشغيل السابقة او المستقبلية ، و بنود الأيرادات او المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية للأستثمار او التمويل .

بناء على ذلك يتم تعديل صافى الربح او الخسارة للفترة لمراعاة ما يلى :-

١-التغيرات التى حدثت أثناء الفترة فى المخزون و حسابات مدينو و دائنو التشغيل .

٢-البنود غير النقدية مثل الأهلاكات و الأستهلاكات و المخصصات و الضرائب المؤجلة و أرباح و خسائر العملات الأجنبية غير المحققة ، و أرباح الشركات المستثمر فيها غير الموزعة و حقوق الأقلية .

٣-جميع البنود الأخرى التى يكون أثرها النقدى متعلق بالتدفقات النقدية لأنشطة الأستثمار و التمويل .

و بدلاً من ذلك يمكن عرض صافى التدفق النقدى من أنشطة التشغيل بالطريقة غير المباشرة عن طريق أظهار الإيرادات و المصروفات المفصح عنها فى قائمة الدخل و التغيرات التى حدثت أثناء الفترة فى المخزون و حسابات مدينو و دائنو التشغيل .

مثال تطبيقى على استخدام الطريقة غير المباشرة فى عرض التدفقات النقدية من انشطة التشغيل :-

قائمة التدفقات النقدية

لشركة .... عن الفترة ....

	السنة الحالية	السنة السابقة
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
– صافى ارباح الأنشطة العادية قبل الضرائب	٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
تسويات		
– اهلاكات الأصول الثابتة	٣٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
– استهلاك الأصول غير الملموسة	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
– فوائد تمويلية (تم ردها لأنها تخص نشاط التمويل)	١٥٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
– ايرادات من التوزيعات (تم ردها لأنها تخص نشاط التمويل)	(١٢٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠٠)
– الزيادة فى ارصدة العملاء خلال الفترة	(٣٥٠٠٠٠)	(٢٤٠٠٠٠)
– الزيادة فى المخزون خلال الفترة	(٢٠٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠٠)
– الزيادة فى ارصدة الموردين خلال الفترة	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل	٣٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

٢/٥/٤ أسس عرض التدفقات النقدية من أنشطة الأستثمار و التمويل :

١-يجب أن يتم عرض التدفقات النقدية من أنشطة الأستثمار و التمويل بقائمة التدفق النقدى على اساس التقرير المنفصل الذى يوضح النوعيات الرنيسة لكل من اجمالى المقبوضات و المدفوعات النقدية الناتجة من كلاً منهما :-

٢- ان بعض المعاملات المتعلقة بكل من أنشطة الأستثمار و التمويل قد لا تتطلب استخدام النقدية او ما فى حكمها ، و بالتالى يتعين استبعاد مثل تلك المعاملات عند عرض قائمة التدفقات النقدية على اعتبار انها لا تمثل و لا تتطلب تدفقات نقدية فى الفترة الجارية .

كما ينبغى الأفصاح عن تلك المعاملات بالأيضاحات المتممة للقوائم المالية بما يوفر المعلومات المتعلقة بأنشطة الأستثمار و التمويل ، و من أمثلة تلك المعاملات غير النقدية ما يلى :-

- شراء الأصول اما بتحميل الألتزامات المتعلقة بها مباشرة او عن طريق التأجير التمويلى .
- شراء منشأة عن طريق أصدار اسهم حقوق الملكية .
- تحويل الديون الى اسهم حقوق ملكية .

و فيما يلى أيضاحاً عن الأفصاح عن تلك المعلومات غير النقدية ضمن الأيضاحات المتممة للقوائم المالية :-

- لم تتضمن أنشطة الأستثمار و التمويل بقائمة التدفق النقدى عن عام ١٩٩٨ قيمة أصول ثابتة قدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه قامت المنشأة بأقتنائها عن طريق عقود التأجير التمويلى بأعتبارها معاملة غير نقدية .
- لم تتضمن أنشطة الأستثمار و التمويل بقائمة التدفقات النقدية عن عام ١٩٩٨ قيمة أستثمارات الشركة فى الشركة التابعة لها مقداره ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه و التى تم أقتنائها بأصدار اسهم عادية .

٣/٥/٤ عرض التدفقات النقدية على الأساس الصافى :

يمكن عرض التدفقات التدفقات النقدية من انشطة التشغيل و الأستثمار و التمويل التالية على الأساس الصافى :-

أ) المقبوضات و المدفوعات النقدية نيابة عن العملاء :-

عندما تعكس تلك التدفقات النقدية أنشطة العميل بدلاً من أن تعكس أنشطة المنشأة و أمثلة ذلك ما يلى :-

- قبول و اعادة سداد الودائع البنكية تحت الطلب .
- الأموال التى يتم الأحتفاظ بها لحساب العملاء بواسطة منشأة أستثمار.
- الأيجارات التى يتم تحصيلها نيابة عن ملاك العقارات و سدادها لهم.

ب) المقبوضات و المدفوعات النقدية للبنود التى يكون فيها معدل الدوران سريع و تكون مبالغها كبيرة و تواريخ استحقاقها قصيرة ، و من أمثلة ذلك ما يلى :-

- المبالغ الرئيسية المتعلقة بعملاء و بطاقات الأئتمان .
- شراء و بيع الأستثمارات .
- السلفيات الأخرى قصيرة الأجل مثل تلك التى تكون فترة أستحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل .

٢- بالنسبة للمؤسسات المالية (كالبنوك) يمكن اعداد تقرير التدفقات النقدية التالية على اساس الصافى بالنسبة للبنود التالية :-

- المقبوضات و المدفوعات النقدية لقبول و سداد الودائع التى يكون لها تاريخ استحقاق محدد .
- ربط الودائع لدى مؤسسات مالية اخرى و سحبها منها .
- السلف و القروض النقدية المقدمة للعملاء و تسديد تلك القروض و السلف .

٦/٤ معالجة حالات خاصة للأفصاح فى قائمة التدفقات النقدية :

فيما يلى بعض الحالات التى تقتضى لها معالجة خاصة عند أعداد قائمة التدفق النقدى :-

١/٦/٤ التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية :

١. يجب أن يتم تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بالعملة الأجنبية بنفس العملة التى تستخدمها المنشأة فى عرض قوائمها المالية وذلك بأستخدام سعر الصرف السارى فى تاريخ التدفق النقدى .

٢. يجب أن يتم ترجمة التدفقات النقدية الخاصة بالشركة التابعة الأجنبية بأستخدام أسعار الصرف السارية بين العملة المستخدمة فى عرض القوائم المالية و العملة الأجنبية فى تواريخ التدفقات النقدية .

٣. يتم اعداد تقرير بالتدفقات النقدية المبينة بالعملة الأجنبية وفقاً للطريقة التى تتمشى مع المعيار المحاسبى الخاص بأثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

و يسمح ذلك بأستخدام سعر صرف يقارب السعر الفعلى حيث يمكن استخدام متوسط سعر الصرف المرجح للفترة ، وذلك لتسجيل المعاملات التى تتم بالعملة الأجنبية أو ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أخرى .

٤. لا تعتبر الأرباح و الخسائر غير المحققة و الناتجة عن التغيرات فى اسعار صرف العملات الأجنبية تدفقات نقدية ، و لكن يجب عرض أثار تغيرات سعر الصرف على النقدية و ما فى حكمها المحتفظ بها او المستحقة بعملة أجنبية فى القائمة من أجل تسوية النقدية و ما فى حكمها فى بداية و نهاية الفترة .

و يتم عرض هذا المبلغ منفصلاً عن التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل و الأستثمار و التمويل ، و يتضمن ذلك أيضاً أية فروق بين أسعار الصرف التى حدثت بها تلك التدفقات و اسعار الصرف السائدة فى نهاية الفترة .

٢/٦/٤ البنود غير العادية :

١. يتعين تبويب التدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية على أنها ناتجة من أنشطة التشغيل أو الأستثمار او التمويل ، و يتم الأفصاح عنها بشكل منفصل كلما كان ذلك ملائماً .

٢. تبدو أهمية ذلك الأفصاح المستقل حتى يتمكن مستخدموا القوائم المالية من فهم طبيعة تلك البنود و أثرها على على التدفقات النقدية الحالية و المستقبلية للمنشأة .

٣. تتم تلك الأفصاحات بالأضافة الى الأفصاحات المنفصلة عن طبيعة و مبلغ البنود غير العادية طبقاً للمعيار المحاسبى الخاص بصافى ربح او خسارة الفترة و الأخطاء الجوهرية و تغيير السياسات المحاسبية .

٣/٦/٤ الفوائد و توزيعات الأرباح :

١. يجب الأفصاح عن كل من التدفقات النقدية من الفوائد ومن توزيعات الأرباح المقبوضة و المدفوعة بشكل منفصل .

كما يجب تبويب كل منها بطريقة تتصف بالثبات من فترة لأخرى حسب النشاط الذى ترتبط به (تشغيلى - استثمارى - تمويلى).

٢.يتم الأفصاح عن اجمالى مبلغ الفوائد المدفوعة خلال الفترة فى قائمة التدفق النقدى سواء تم الأعتراف بها كمصروف فى قائمة الدخل ، أو تم رسملتها طبقاً للمعالجة البديلة المسموح بها فى المعيار المحاسبى الخاص برسملة الأقتراض .

٣.بالنسبة للمؤسسات المالية عادة ما تبوب الفوائد المدفوعة و الفوائد التوزيعات المقبوضة على انها تدفقات نقدية لنشاط التشغيل .

و تجدر الأشارة الى عدم وجود أجماع فى الرأى بالنسبة لتبويب تلك التدفقات النقدية بالنسبة للمنشآت الأخرى (بخلاف المنشآت المالية) ، حيث قد تبوب تلك التدفقات على انها :-

- تدفقات نقدية لنشاط التشغيل على اعتبار انها تؤثر على تحديد صافى الربح او الخسارة .
- تدفقات نقدية لنشاط التمويل و الأستثمار على التوالى لأنها تمثل تكاليف الحصول على الموارد المالية او عوائد على الأستثمارات .

٤. يمكن تبويب توزيعات الأسهم المدفوعة على انها تدفق نقدى تمويلى لأنها تمثل تكلفة الحصول على الموارد المالية .

الا انه قد يتم تبويبها على انها ضمن التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل بهدف مساعدة مستخدمى القوائم المالية فى التعرف على مقدرة المنشأة على سداد توزيعات الأسهم عن التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل .

٤/٦/٤ الضرائب على الدخل :

١. يجب الأفصاح عن التدفقات النقدية المرتبطة بالضرائب على الدخل بشكل منفصل ، كما ينبغى تبويبها على انها تدفقات نقدية ناتجة من أنشطة التشغيل ، ما لم يكن من الممكن ربطها مباشرة بأنشطة التمويل أو الأستثمار على وجه التحديد .

٢. تنشأ الضرائب على الدخل من المعاملات التى ينتج عنها تدفقات نقدية التى يتم تبويبها على انها انشطة تشغيل او استثمار او تمويل ، و رغماً عن سهولة تحديد علاقة الضريبة المستحقة بأنشطة الأستثمار أو التمويل ، فأنه من غير العملى تحديد التدفقات النقدية المرتبطة بتلك الضرائب لأنها تنشأ فى فترة مختلفة عن التدفقات النقدية من المعاملة الرئيسية .

لذلك فإن الضرائب المسددة تبوب كتدفق نقدى من أنشطة التشغيل .

٣. و لكن عندما يتم تحديد التدفق النقدى الضريبى بشكل عملى عن كل معاملة على حدة ، والتى ينشأ عنها تدفقات نقدية يمكن أن تبوب على انها أنشطة استثمارية او تمويلية ، فإن التدفق النقدى الضريبى يمكن أن يبوب على انه نشاط أستثمارى او تمويلى كلما كان ذلك ملائماً .

٤. عندما يتم توزيع التدفقات النقدية الضريبية بين أكثر من نوعية واحدة من النشاط فأنه يتم الأفصاح عن أجمالى مبلغ الضرائب المسددة .

٥/٦/٤ الأستثمار فى شركات تابعة و شركات شقيقة :

١.عندما يتم المحاسبة عن الأستثمارات فى شركات تابعة او شقيقة بأستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة ، فإن المستثمر يقتصر عند أعداده لقائمة التدفق النقدى المتعلقة به على اثبات التدفقات النقدية بينه و بين الجهات المستثمر فيها ، و من أمثلتها توزيعات الأرباح و القروض و السلفيات .

٢.يجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية عن شراء او بيع الحصص فى الشركات التابعة او وحدات الأعمال الأخرى و ذلك بشكل منفصل و تبويبها ضمن أنشطة الأستثمار ، و بالتالى فإن المنشأة تفصح بشكل اجمالى عن البنود التالية :-

- المقابل الإجمالى للشراء او البيع .
- الجزء من مقابل الشراء الذى تم دفعه عن طريق النقدية و ما فى حكمها .
- مبلغ النقدية و ما فى حكمها فى الشركة التابعة المشتراه .

٦/٦/٤ الأفصاحات الأخرى بقائمة التدفقات النقدية :

١.يجب أن تفصح المنشأة عن السياسة التى تتبعها فى تحديد مكونات النقدية و ما فى حكمها ، كما ينبغى الأفصاح عن أثر التغير فى السياسة المتبعة طبقاً للمعيار المحاسبى الخاص بصافى ربح او خسارة الفترة و تغير السياسات المحاسبية .

٢.ينبغى على المنشأة الأفصاح عن مكونات النقدية و ما فى حكمها ، كما يجب عرض التسوية للمبالغ المبينة فى قائمة التدفق النقدى مع البنود المقابلة لها و التى تظهر فى الميزانية .

٣. يجب أن تفصح المنشأة عن الأرصدة الهامة لمبلغ النقدية و ما فى حكمها و التى تحتفظ بها المنشأة ، و غير المتاحة الأستخدام مع تعليق أدارة المنشأة على ذلك .

٤. يعتبر الأفصاح المستقل للتدفقات النقدية التى تمثل زيادات فى طاقة التشغيل ، و التدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على طاقة التشغيل مفيداً لأنها تمكن المستخدم من تحديد اذا ما كانت المنشأة تستثمر بشكل كاف فى مجال صيانة طاقتها التشغيلية ، حيث أن عكس ذلك قد يؤدى الى تعرض ربحية المنشأة فى المستقبل للخطر من توفير السيولة المالية و التوزيعات للمساهمين .

٥.يستفيد مستخدموا القوائم المالية من الإفصاح عن التدفقات النقدية حسب القطاع ، حيث يمكنهم من تفهم العلاقة بين التدفقات النقدية للمنشأة ككل ، و تلك المتعلقة بالأجزاء المكونة لها ، و توفر و تبين التدفقات النقدية للقطاعات المختلفة .

٧/٤ دور مراقب الحسابات فى عرض المنشأة لقوائم التدفقات النقدية :

تتمثل المسئولية الأساسية لمراقب الحسابات فى أنه يبين للأطراف الخارجية ما اذا كانت القوائم المالية – ومن بينها قائمة التدفقات النقدية بأعتبارها قائمة أساسية يلزم اعدادها وعرضها طبقاً لمعايير المحاسبة

المصرية قد عرضت بشكل عادل و موضوعى ام لا ، و يبدى المراجع رأيه من خلال أصدار تقرير المراجعة .

و يجب دائماً أن يخص التقرير القوائم المالية كوحدة واحدة التى تتضمن القوائم الثلاث :-

١- قائمة المركز المالى .

٢- قائمة الدخل.

٣- قائمة التدفقات النقدية .

للفترة الجارية تحت المراجعة و كذلك كافة الفترات السابقة المعروض بياناتها بالقوائم المالية بهدف المقارنة .

فإذا ما كانت المسئولية الأساسية المرتبطة باعداد و الأفصاح فى القوائم المالية (من بينها قائمة التدفقات النقدية) تقع على عاتق الأدارة ، فإن مراقب الحسابات مسئولاً عن أعداد تقرير يفيد أنه قد تم عرض تلك القوائم (من بينها قائمة التدفق النقدى) طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها(وهى هنا معايير المحاسبة المصرية) ، وأن هناك ثبات فى تطبيق تلك المبادئ من فترة لأخرى ، كما أن هناك أفصاح كافى قد تم توفيره عند أعداد وعرض تلك القوائم المالية ، وأخيراً يقوم المراقب بأبداء رأيه الفنى الحيادى فى مدى عرض تلك القوائم بعدالة - ويكون الأمر كذلك اذا ما توافرت الشروط المتعارف عليها فى هذا الشأن . [1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، أعداد تقارير المراجعة و الفحص للقوائم المالية او لأغراض خاصة

- دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٨٦ .

وفيما يلى نموذج مبسط لتقرير المراجع بدون تحفظات :-

{ قمنا بمراجعة القوائم المالية (.. يتم تحديدها ..) .... وقائمة التدفقات النقدية ... طبقاً لمعايير المراجعة الدولية .

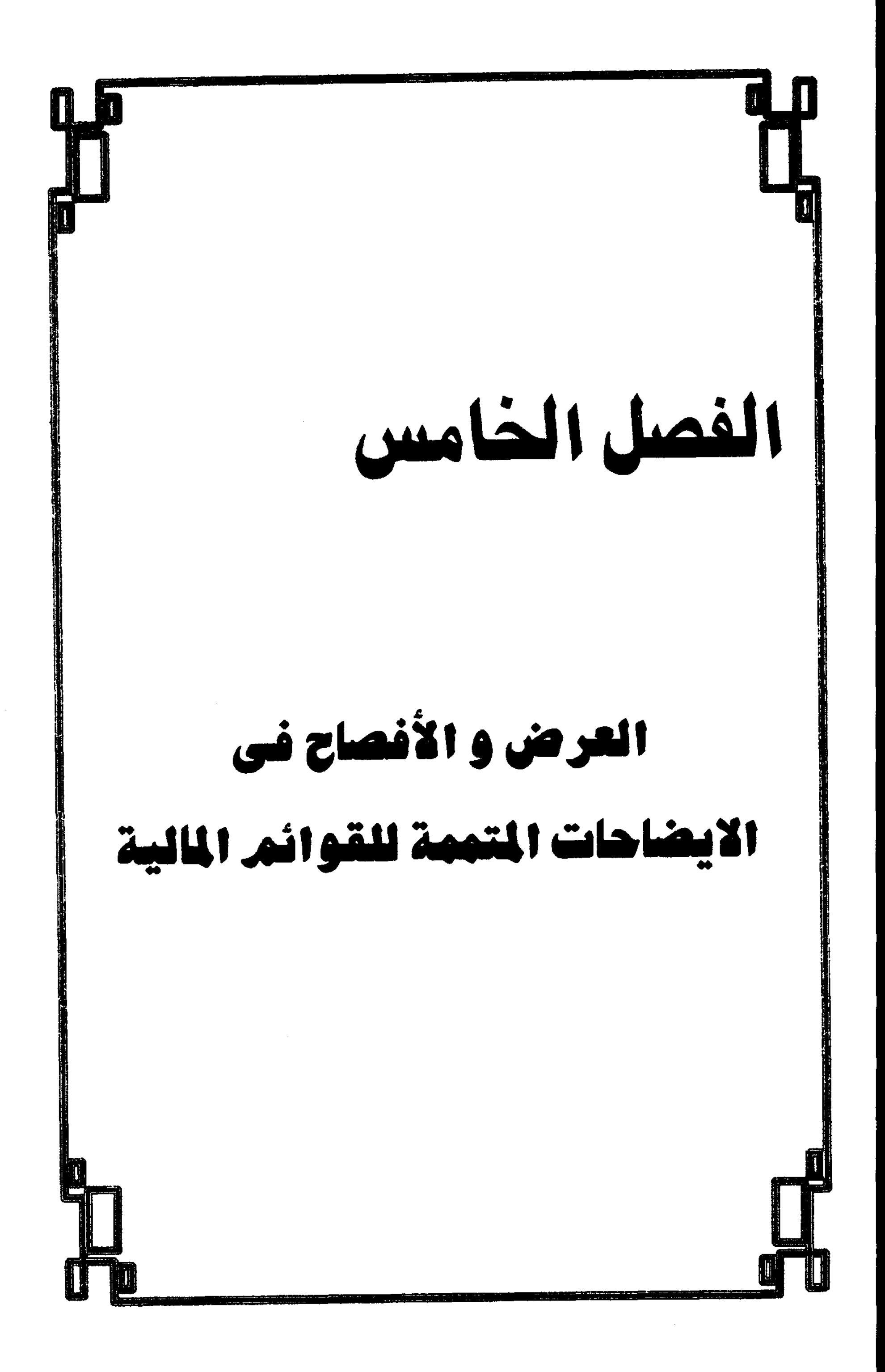
وفى رأينا فإن القوائم المالية تعطى صورة عادلة عن المركز المالى للشركة فى / / ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .... .

وحتى يتمكن مراقب الحسابات من التحقق من التزام ادارة المنشأة بأعداد قائمة التدفق النقدى طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية ، وأنها تتضمن كافة الأفصاحات الضرورية يتعين مراعاة المتطلبات الأساسية لأعداد تلك القائمة و الأفصاح فيها حسب ما تقدم ولمساعدة مراقب الحسابات فى هذا الشأن .

يتعين مراعاة قائمة الفحص الأختبارية الأسترشادية التالية :

	نعم	لا	لا تنطبق	ملاحظات
١- هل تعتبر المنشأة أن قائمة التدفقات النقدية جزء لا يتجزء من القوائم المالية أم لا ؟				
٢- هل تم تبويب التدفقات النقدية على اساس التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل و الأستثمار و التمويل ؟				
٣- هل تم الأفصاح بصورة منفصلة عن التدفقات النقدية من العمليات غير العادية ؟				
٤- هل تم عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على الدخل ضمن أنشطة التشغيل ؟				
٥- هل تم عرض التدفقات النقديةمن				

شراء او بيع الأستثمارات فى الشركة ضمن أنشطة الأستثمار؟				
٦- هل تم استبعاد المعاملات غير النقديةالمتعلقة بأنشطة التمويل و الأستثمار من قائمة التدفقات النقدية و تم الأفصاح المناسب عنها ؟				
٧- هل تم الأفصاح عن مكونات بنود النقدية و ما فى حكمها فى تاريخ الميزانية ؟				
٨- هل تم الأفصاح المدعم من الأدارة عن حجم النقدية و ما فى حكمها المتواجد لدى المنشأة و لكن لا تستطيع المنشأة أستخدامه نتيجة وجود قيود عليه ؟				



الفصل الخامس

العرض و الأفصاح فى
الايضاحات المتممة للقوائم المالية

الفصل الخامس

العرض والأفصاح فى الايضاحات المتممة للقوائم المالية

Disclosures in Supplementary Statements

مقدمة :

تشمل القوائم المالية بالاضافة الى قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية – جمع المعلومات والايضاحات والجداول الايضاحية الهامة المرفقة بتلك القوائم والتى تشكل جزء أساسى من تلك القوائم ، مع العلم بأن تلك القوائم فى مفهومها لا تتضمن تقارير مجلس الإدارة أو تقارير النشاط السنوية أو الدورية التى تعدها الإدارة .

يهتم هذا الفصل بدراسة الافصاح عن تلك الايضاحات المتممة والمكملة للقوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية ، مع ابراز دور وإجراءات مراقب الحسابات فى التحقق من التزام الشركة بمتطلبات تلك المعايير .

وفى هذه الصدد سوف يتم دراسة كل من المعيار المحاسبى رقم (١) بعنوان الافصاح عن السياسات المحاسبية ، حيث يتم دراسة الافتراضات الاساسية للمحاسبة ، وكيفية أختيار السياسات المحاسبية التى تتبعها المنشأة ، كما يتم دراسة المعيار المحاسبى رقم (٣) بعنوان المعلومات الواجب الافصاح عنها بالقوائم المالية ، بالأضافة الى الاستعراض العام لمتطلبات الافصاح فى باقى المعايير الأخرى المرتبطة بالمخزون (معيار رقم ٢) ، النقدية وما فى حكمها (المعيار

رقم ٤) ، تكاليف البحوث والتطوير (معيار رقم ٦) ، عقود الانشاءات (معيار رقم ٨) ، الأصول الثابتة واهلاكاتها (المعيار رقم ١٠) ، الايراد (معيار رقم ١١) ، المساعدات والمنح الحكومية (معيار رقم ١٢) ، التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية (معيار رقم ١٣) ، تكلفة الافتراض (معيار رقم ١٤) ، الاستثمارات (معيار رقم ١٦) ، القوائم المالية المجمعةو الاستثمارات فى الشركات التابعة (معيار رقم ١٧) ، الاستثمارات فى الشركات الشقيقة (معيار رقم ١٨)،عمليات التأجير التمويلى (معيار رقم ٢٠) .

وتحقيقاً لذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى المباحث التالية : -

١/٥ عرض السياسات المحاسبية المتبعة .

٢/٥ المعلومات الواجب الافصاح عنها بالقوائم المالية .

٣/٥ الافصاح عن عناصر الأصول والالتزامات والايرادات والمصروفات .

٤/٥ دور وإجراءات مراقب الحسابات .

١/٥ عرض السياسات المحاسبية المتبعة .

يهتم ذلك الجزء بدراسة الافصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة طبقاً للمعيار المحاسبى رقم(١) باعتبارها جزء متمم للقوائم المالية ، وحيث يتم تحديد المقصود بالقوائم المالية ، بالاضافة الى الافتراضات الأساسية للمحاسبة ، وأسس واعتبارات أختيار السياسات المحاسبية التى تقوم منشأت الأعمال باتباعها ، وأخيراً يتم تحديد فئات مستخدمى القوائم الماليةومدى وأهمية أحتياجها للأفصاح لأغراض أتخاذ القرارات .[1]

وتحقيقاً لذلك يتم تناول النقاط التالية : -

٥/١/١ نطاق معيار الأفصاح عن السياسات المحاسبية .

٥/١/٢ الافتراضات المحاسبية الأساسية .

٥/١/٣ اعتبارات السياسات المحاسبية .

٥/١/٤ المستخدمون للقوائم المالية وأهمية الافصاح .

٥/١/٥ دور وإجراءات مراقب الحسابات .

٥/١/١ نطاق الافصاح عن السياسات المحاسبية .

يتعلق هذا المعيار بالافصاح عن السياسات المحاسبية الهامة التى تتبع لأعداد وتصوير القوائم المالية .

وتشمل تلك القوائم المالية - قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية ، وما يرتبط بها من ايضاحات أو ما يلحق بها من بيانات تفسيرية تعتبر مكملة لها .

---

[1] يناظر المعيار المحاسبى المصرى رقم (١) بعنوان الافصاح عن السياسات المحاسبية المعيار المحاسبى رقم (١) ، و بذات العنوان ايضاً .

هذا ويسرى هذا المعيار المحاسبى على القوائم المالية لكافة منشآت الأعمال فى مختلف مجالات النشاط .

ويجوز أن تتبع الإدارة طرقاً مختلفة لأعداد قوائم مالية وفقاً لأفضل صورة تلائم احتياجاتها الداخلية ، الا أنه يتعين الالتزام بمعايير المحاسبة المعتمدة عند اصدار القوائم المالية المنشورة التى تستخدمها الأطراف الأخرى خارج المنشأة – كما هو الحال بالنسبة للمساهمين والدائنين وغيرهم .

وعادة ما تعد القوائم المالية المنشورة عادة مرة كل سنة ، وتخضع لمراجعة مراقب الحسابات الذى يقوم بابداء الرأى بشأنها ، ونظراً لأن القوائم المالية تعتمد فى اعداها على سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة لأخرى ، لذا فإن الافصاح عن السياسات المحاسبية الهامة المتبعة بواسطة المنشأة يعتبر أمراً هاماً وضرورياً لمستخدمى القوائم المالية حتى يمكنهم فهمها بسهولة وبصورة صحيحة .

ويعتبر الافصاح عن المعالجات المحاسبية المتبعة أمراً ضرورياً فى كافة الأحوال ، وأن كان الافصاح فى حد ذاته لا يعتبر بمثابة تصحيح لمعالجة محاسبية خاطئة أو غير مناسبة أو لا تتفق مع معايير المحاسبة .

ويتمثل نطاق المعيار المحاسبى الأول فى أهمية الافصاح عن السياسات المحاسبية الهامة التى تم اتباعها عند اعداد وعرض القوائم المالية عن طريق إدارة المنشأة .

٢/١/٥ الافتراضات المحاسبية:

يتضمن هذا الموضوع بندين رئيسين هما : -

١- ان هناك ثلاثة افتراضات محاسبية أساسية معترف بها .

٢- لا يشترط الافصاح عن الافتراضات المحاسبية الاساسية إذا كانت متبعة ، بينما يتعين أن يتم الافصاح إذا كان هناك عدم اتباع لأحد تلك الافتراضات مع تحديد الأسباب التى أدت الى ذلك بالطبع .

وقد حدد المعيار تلك الافتراضات على النحو التالى : -

١ - أفتراض الاستمرارية Going concern

حيث يفترض أن منشأة الأعمال مستمرة فى نشاطها فى المستقبل المنظور ، كما يفترض أيضاً أنها لن تنوى أو تضطر إلى تصفية أعمالها أو تخفيض حجم أعمالها تخفيضاً ملموساً .

يساعد فرض الأستمرارية على تبرير العديد من التطبيقات الهامة التى لعل من أمثلتها ما يلى :-

١. تبرير تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية لقياس الأصول ، و تعريف الأصول بمنافع اقتصادية متوقعة مستقبلاً للمنشأة .
٢. يؤيد ذلك الفرض التطبيقات المحاسبية المرتبطة بتوزيع العديد من البنود بين الفترات المختلفة مثل الأهلاك و تخفيض الأصول غير الملموسة .

و فى هذا المقام فإنه عند عدم أتباع فرص الأستمراريةعند عرض القوائم المالية ، يتعين أفصاح المنشأة عن ذلك مع أيضاح الأسباب التى أدت الى ذلك .

٢- افتراض الثبات Consistency Assumption :

حيث يفترض أن المنشأة تطبق سياستها المحاسبية من فترة الى اخرى بشكل ثابت ، و من ثم فإذا حدث تغيير فى اى من السياسات التى تتبعها المنشأة و كان له تأثير هام فى الفترة الجارية يتعين الأفصاح عن ذلك التغيير و قيمته .

كما يجب الأفصاح عن أى تغيير فى السياسات المحاسبية لا يكون له تأثير هام فى الفترة الجارية و انما يحتمل ان تنعكس اثاره على فترة مالية مستقبلة .

٣- افتراض الأستحقاق Accrual Assumption :

حيث يجب ان يتم تسجيل الأيرادات والمصروفات بالقوائم المالية فى الفترات المالية المتعلقة بها ، و عادة ما يتم الأعتراف بالأيرادات عند اكتسابها كما يعترف بالمصروفات عند استحقاقها و بغض النظر عن واقعة التحصيل او السداد النقدى .

و يعنى اساس الأستحقاق الأعتراف و تسجيل اثار الأحداث الأقتصادية الخاضعة للقياس بمجرد حدوثه و ليس عند زمن تحصيل او دفع النقدية ، و يختلف ذلك عما يسمى بالأساس النقدى الذى يركز على توقيت التدفقات النقدية الداخلة او الخارجة (المحصلة او المدفوعة) .

و يقوم أساس الأستحقاق على ايجاد رابطة او علاقة سببية بين انجازات المنشأة **Accompolishments** فى خلق القيمة و التى تنعكس فى تحقيق الأيرادات و بين المجهودات **Efforts** و التضحيات التى بذلتها و التى ينتج عنها استنفاذ لبعض الموارد اللازمة لخلق القيمة و التى تقاس بالمصروفات .

٣/١/٥ اعتبارات السياسات المحاسبية Accounting Policies .

و قد تضمن ذلك الجزء أحد عشر قاعدة هى :-

١- ان هناك ثلاثة اعتبارات يجب ان تحكم اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية هى {أ} الحيطة و الحذر ، {ب} الجوهر قبل الشكل ، {جـ} الأهمية النسبية.

٢- ان السياسات المحاسبية تتضمن المبادئ **Principles** و الأسس **Basics** ، و الأعراف المحاسبية **Conventions** ، و القواعد **Rules** و الإجراءات **Procedures** التى تتبعها الادارة فى اعداد و عرض القوائم المالية .

و يتطلب الأمر ان تكون لإدارة المنشأة القدرة على التمييز و الحكم فى اختيار و تطبيق أفضل تلك السياسات المحاسبية المناسبة لظروف المنشأة (لتعدد تلك السياسات و اختلافها فى معالجة الموضوع الواحد) بما يكفل العرض السليم للقوائم المالية .

٣- أن هناك ثلاثة أعتبارات تحكم اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة و اعداد القوائم المالية هى :-

أ- الحيطة و الحذر Conservtism:-

قد يلازم الشك او عدم التأكدالأثار التى تترتب على بعض المعاملات أو الأحداث مما يستلزم مراعاة سياسة الحيطة و الحذر عند اعداد القوائم المالية ، حيث يتعين الأخذ فى الأعتبار كافة الخسائر المحتملة او المتوقعة مع عدم الأعتراف بأية ايرادات محتملة او متوقعة.

الا انه يجب الا يكون الألتزام بتلك السياسة مبرراً لتكوين احتياطيات سرية ، بعبارة اخرى اذا كان هناك شك فى تقدير قيمة البند فى القوائم المالية نتيجة لظروف عدم التأكد ، و يكون هناك عدة طرق لمعالجته ، يجب على المحاسب تفضيل تلك الحلول التى تؤدى الى رقم صافى ربح أقل او القيمة الدفترية للأصول الأقل للفترة الحالية و من أمثلة ذلك ما يلى :-

- قياس الأيرادات والمكاسب بالقيمة الأقل و تفضيل تأجيلها على الأعتراف بها مبكراً .
- قياس المصروفات و الخسائر بالقيمة الأعلى ، و تفضيل الأعتراف بها على تأجيلها للفترات التالية .
- قياس الأصول بالقيمة الأقل مع قياس الخصوم بالقيمة الأعلى ، و قياس حقوق الملكية بالقيمة الأقل .

و كأمثلة لتطبيق ذلك ما يلى :-

- تطبيق قاعدة التكلفة او السوق ايهما اقل **Lower of cost or market** لغرض تقييم المخزون السلعى و الأستثمارات فى الأوراق المالية .
- استخدام طرق الأستهلاك المتناقص او المعجل للأصول الثابتة .
- تخفيض مصروفات التأسيس على فترات أقل من عمر المنشأة .
- الأعتراف بالخسائر المحتملة و عدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل .

ب- الجوهر الأقتصادى قبل الشكل القانونى Economic substance over legal form :-

فالأساس فى المحاسبة عن المعاملات و الأحداث ، و تصوير نتائجها هو مراعاة جوهر كل منها و ما يترتب عليها من أثار مالية و ليس مجرد شكلها القانونى .

و كمثال على ذلك عندما يقوم المحاسب بمعالجة التزام فى صورة اوراق دفع طويلة الأجل ، و لم ينص صراحة من الناحية القانونية على وجود فوائد على ذلك الألتزام فى تلك الحالة سوف تتم المحاسبة عن ذلك الألتزام على اساس القيمة الحالية بأستخدام معدل الفائدة الضمنى و تسجيل مصروفات الفائدة رغماً عن عدم وجودها قانوناً .

و كمثال أخر على تغلب الجوهر على الشكل فى حالة المحاسبة عن عقود الأيجار طويلة الأجل ، حيث يتم المحاسبة عليها فى ظل شروط معينة - كما لو كانت الأصول المستأجرة قد تم شرائها و اقترضت المنشأة لتمويل عملية الشراء ، و رغماً عن ان العقد من الناحية القانونية لا يعتبر عقد شراء ، فالعقد فى تلك الحالة فى حقيقته (و جوهر أثره المالى و الأقتصادى) سوف يترتب عليه نفس الأثار المترتبة على شراء الأصل ، و من ثم يعتد بالجوهر الأقتصادى و ليس الشكل القانونى للعملية.

جـ - الأهمية النسبية Mateviality :-

يجب أن تفصح القوائم المالية عن كافة البنود ذات الأهمية النسبية التى من شأنها التأثير على تقييم المراكز المالية و ما يترتب عليها من قرارات ،و فى هذا المجال فإن العمليات المحاسبية يجب أن تتعامل مع

البنود ذات الأهمية النسبية ، و أن كانت ليس فى حاجة الى تعاملها مع البنود قليلة الأهمية .

و هناك علاقة ارتباط بين مفهوم الأهمية النسبية و مفهوم الأفصاح الكامل **Full disclosure** ، حيث ما يجب الأفصاح عنه يجب ان يتوافر له درجة كافية من الأهمية النسبية ، و تحديد درجة تلك الأهمية النسبية يتطلب تقدير لاعتبارات كمية و أخرى وصفية .

أ- الأعتبارات الكمية :

تشير الى الحجم النسبى للبند ، و مثال ذلك حجم الخسائر او المكاسب غير العادية الى صافى الربح ، فلو كانت النسبة ١٪ مثلاً من صافى الربح ، من هنا فإن فصل تلك البنود من صافى الربح مثل البنود غير العادية ليس له ما يبرره ، لأنخفاض درجة الأهمية النسبية لذلك البند .

ب- الأعتبارات الوصفية :

و تشير الى طبيعة البند ذاته ، حيث توجد بعض البنود التى يجب الأفصاح عنها حتى لو كان حجمها النسبى غير هام نسبياً ، و مثال ذلك اذا ما وقعت الشركة فى مخالفة لأحد القوانين يجب الأفصاح عنها بغض النظر عن أثرها على القوائم المالية .

٤- يجب أن تتضمن القوائم المالية أفصاحاً واضحاً **Fair** و محدداً لجميع السياسات المحاسبية الهامة التى اتبعت فى اعدادها حتى يتسنى فهم تلك القوائم بطريقة صحيحة.

٥- يجب أن يكون الأفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة المتبعة جزءاً متمماً للقوائم المالية ، و يجب الأفصاح عن تلك السياسات فى موضوع واحد حتى يساعد من يستخدم تلك القوائم على استيعابها .

٦- يجب ان تكون القوائم المالية واضحة و مفهومة و يتحقق ذلك عن طريق :-

-الأفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة المتبعة .

-أن يتم الأفصاح عن تلك السياسات فى موضوع واحد بأعتبارها جزء متمم للقوائم المالية .

-ان استخدام سياسات محاسبية مختلفة فى مجالات متعددة يعتبر من العوامل التى تؤدى لصعوبة تفسير القوائم المالية .

و ليس هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن رجوع مستخدمى القوائم المالية اليها ، من هذا فإن استخدام السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث و الظروف .

٨- و من أمثلة المجالات و الموضوعات التى يمكن أن تتبع بشأنها سياسات مختلفة ، مما يستلزم وجوب الأفصاح عن طرق المعالجة التى يتم أختيارها ما يلى :-

أ- أمثلة عامة :

-سياسة اعداد القوائم المالية المجمعة - لشركات المجموعة الواحدة .

-ترجمة او تحويل العملات الأجنبية بما فى ذلك المعالجة المحاسبية للأرباح و الخسائر التى تترتب على ذلك .

-القوى الشرائية الجارية - القيمة الأستبدالية .

-الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

-الأيجارات طويلة الأجل و الشراء التأجيرى و التعامل بالتقسيط و ما يرتبط بذلك من فوائد .

-الضرائب .

-العقود طويلة الأجل .

-حقوق الأمتياز.

ب-الأصول :

-المدينون .

-المخزون و البضاعة الجاهزة و الخامات و الأنتاج فى سبيل الصنع.

-الأصول القابلة للأهلاك و أهلاكاتها .

-المحاصيل فى طور الأنبات .

-اراضى الأستصلاح و تكلفة استصلاحها .

-مشروعات تحت التنفيذ .

-الأستثمارات فى شركات تابعة او شركات شقيقة و الأستثمارات الأخرى .

-تكلفة البحوث و التطوير المرسملة .

-براءات الأختراع و العلامات و الأسماء التجارية .

-شهرة المحل .

جـ- الألتزامات و المخصصات :

-الكفالات او الضمانات .

-الأرتباطات و الألتزامات العرضية .

-تكلفة نظم المعاشات و مكافأت التعاقد .

-تعويضات و مكافأت نهاية الخدمة .

د- الأرباح و الخسائر :

-أسس تحقيق الأيراد .

-الصيانة و الأصلاح و التحسينات .

-الأرباح و الخسائر الناتجة عن التصرف فى الأصول الثابتة .

-المحاسبة عن المخصصات .

٩- لا يعتبر الأفصاح فى حد ذاته بمثابة تصحيح لمعالجات محاسبية خاطئة او غير مناسبة فى القوائم المالية .

٥/١/٤المستخدمون للقوائم المالية و أهمية الأفصاح عن السياسات المحاسبية .

و قد تضمن هذا الموضوع بندين هما :-

١- تشمل القوائم المالية المعلومات التى تستخدمها فئات متعددة و بصفة خاصة المساهمين و الدائنين (الحاليين و المرتقبين) و العاملين و غيرهم من الفئات الأخرى كالموردين و العملاء و نقابات العمال و المحللين الماليين و الأحصائيين و الأقتصاديين و أجهزة الضرائب و الجهات المختصة بالأشراف على النشاط الأقتصادى .

٢- تلجأ تلك الفئات الى القوائم المالية كجزء من المعلومات التى تحتاج اليها كأساس للتقييم و أتخاذ القرارات المالية ، نظراً لأنه لا يتسنى اتخاذ قرارات يمكن الأعتماد عليها ما لم تفصح القوائم المالية بوضوح عن السياسات المحاسبية التى أتبعت فى اعدادها .

٥/٢ المعلومات الواجب الافصاح عنها :

من جهه يرتبط موضوع الافصاح بالاجابة على عدة أسئلة جوهرية هى لمصلحة من قيمة الافصاح ، وما هو الغرض من المعلومات موضوع الأفصاح ، ومن جهه أخرى يتعين أن يتم تحديد مقدار البيانات والمعلومات التى يجب أن يتم الافصاح عنها .

فحتى تصبح القوائم المالية واضحة دون لبس وميسورة الفهم والاستيعاب للقارئ يتعين أن يتم الافصاح عن مجموعة البيانات والمعلومات التى تمثل الحد الأدنى للأفصاح الكامل أو الكافى أو العادل .

أهتم المعيار المعيار المحاسبى المصرى الثالث بضرورة الافصاح عن جميع المعلومات الهامة والضرورية لجعل القوائم المالية واضحة ومفهومة ، وقد صنف المعيار الافصاح الى مجموعتين هما الافصاح عن الأمور العامة ، والافصاح المحاسبى المرتبطة بالعناصر و البنود بالقوائم المالية .

وتحقيقاً لذلك سوف يتم تناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :

٥/٢/١ نطاق معيار المعلومات الواجب الافصاح عنها بالقوائم المالية .

٥/٢/٢ الافصاح عن الأمور العامة والمحاسبية .

٥/٢/٣ الافصاح عن المعلومات المحاسبية فى الايضاحات المتممة للقوائم طبقاً للمتطلبات القانونية .

٥/٢/١ نطاق المعلومات الواجب الافصاح عنها بالقوائم :

تضمن نطاق المعيار المحاسبى المصرى الثالث ما يلى : -

١- يطبق ذلك المعيار فى الافصاح عن المعلومات فى القوائم المالية والتى تتضمن الميزانية ، وقائمة الدخل ، وقائمة التدفقات النقدية ، وأية قوائم أخرى وما يرتبط بها من إيضاحات وبيانات تفسيرية تعتبر مكملة لها .

٢- تستخدم القوائم المالية لأغراض متعددة لعل أبرزها التقييم واتخاذ القرارات المالية ، ومن ثم يجب أن تكون تلك القوائم واضحة وسهلة

الفهم لمن يستخدمها حتى يتسنى لهم أن يعتمدوا عليها فيما يتخذونه من قرارات .

وكثيراً ما يستلزم تحقيق ذلك الهدف أن تشتمل القوائم المالية على معلومات تتجاوز الحد الأدنى الذى يكفى للوفاء بما تتطلبه التشريعات أو القوانين أو اللوائح التنفيذية أو الضوابط التى تضعها السلطات المختصة .

٣- يقتصر ذلك المعيار على الحد الأدنى للإفصاح وبالتالى يجوز التوسع فى هذا الإفصاح وفقاً لما تنص عليه باقى المعايير فيما يتعلق بموضوعات وأمور محاسبية معينة .

٤- لا يقضى ذلك المعيار بأتباع شكل معين لعرض القوائم المالية ، ويستند ترتيب البنود وتبويبها فى المجموعات التى وردت بذلك المعيار الى أهمية هذه البنود من حيث أثرها على القوائم المالية لمعظم المنشأت التجارية والصناعية .

وقد تكون هناك أسس أخرى أكثر ملائمة لترتيب تلك البنود وتبويبها فى أنواع أخرى من المنشأت كما هو الحال بالنسبة لشركات التمويل والبنوك وشركات التأمين .

ويتم عرض القوائم المالية للمنشأت بما يتمشى مع النماذج الملحقة بالقوانين واللوائح والقرارات المصرية الصادرة المنظمة للأنشطة المختلفة.

٢/٢/٥ الإفصاح عن الأمور العامة والمحاسبية :-

عملياً يتم إدراج معظم الإفصاحات بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية والجداول الإضافية الأخرى ، وقد أشار المعيار المحاسبى الخامس الى أنه

يجب الإفصاح عن أمور عامة بخلاف الإفصاح المرتبط بالميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية .

١/٣/٣/٥ الإفصاح عن الأمور العامة :-

حيث يجب أن يتم ما يلى :-

١. الإفصاح عن كافة المعلومات الهامة والتى تعتبر ضرورية لكى تكون القوائم المالية واضحة ومفهومة .

٢. لذلك يجب ذكر ما يلى :-

- اسم المنشأة وموطن تأسيسها أو جنسيتها .
- الفترة التى تغطيها القوائم المالية وتاريخ الميزانية (أو المركز المالى) .
- كما يجب الإفصاح عن طبيعة نشاط المنشأة وشكلها القانونى .

٣. كما يجب الإفصاح عن نوع العملة التى أعدت على أساسها القوائم المالية ، وغنى عن البيان لم تحدد المعايير المحاسبية نوع تلك العملة ، حيث أنه عملياً ما تستخدم إدارة المنشأة عملة البلد التى بها المقر الدائم لها ، الا أنه فى حالات نادرة قد يتم إستخدام عملة مختلفة عند عرض القوائم المالية ، وفى مثل تلك الأحوال يتعين على المنشأة الإفصاح عن أسباب ذلك ، كما يتعين على المنشأة الإفصاح عند تغيير العملة التى تعرض بها قوائمها المالية والأسباب التى أدت الى ذلك .

٤. يجب إضافة المعلومات التى تؤدى الى توضيح قيم البنود التى تحتويها القوائم المالية وأسس تبويبها .

٥. لا يجوز إدماج البنود الهامة فى بعضها البعض أو إجراء المقاصة فيما بينها دون الإفصاح عن كل منها على حدة .

٦. يجب أن تفصح القوائم المالية عن أرقام المقارنة للفترة المالية السابقة .

ويجب أن تكون أرقام المقارنة هى نفس الأرقام التى تم الإقرار عنا بالقوائم المالية ، وذلك فيما عدا إذا ما كان قد تم تعديل تلك الأرقام بأية تسويات مطلوبة بموجب معايير المحاسبة ، مثل تسويات التغيير فى السياسات المحاسبية ومعالجة مصروفات وإيرادات السنوات السابقة ، حيث فى تلك الحالة يتعين الإفصاح عن أرقام المقارنة بعد تأثيرها بتلك التسويات.

٣/٣/٣/٥ الإفصاح عن الأمور المحاسبية :-

وتتضمن عديد من المتطلبات التى سبق وتم الإشارة اليها فى الفصول السابقة على النحو التالى :-

أ - الإفصاح عن قائمة المركز المالى :-

وقد سبق وأن تم تناول ذلك فى الفصل الثانى ، حيث تم إستعراض الإفصاح عن العموميات ، والأصول طويلة الأجل ، والأصول المتداولة ، والإلتزامات طويلة الأجل ، والإلتزامات قصيرة الأجل ، وحقوق الملكية .

ب- الإفصاح عن قائمة الدخل :-

وقد تم إستعراض ذلك فى الفصل الثالث ، حيث يتم الإفصاح عن الدخل العادى والدخل غير العادي وصافي الدخل بعض الضرائب .

٣/٢/٥ الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية طبقاً للمتطلبات القانونية :-

حتى يتم اللحاق بركب التطور الهائل فى أسواق رأس المال ، كان من الضرورى إنتهاج إستراتيجية يتم بموجبها تغيير العديد من السياسات

واستحداث كثير من الأدوات الكفيلة بالنهوض بسوق رأس المال ، ومن ثم فقد كان من الضرورى إستصدار تشريع يواكب ويعالج من الأمور ما يحقق النهوض بأسواق رأس المال وتوحيد أسس العلاقات بين الأجهزة التى يتضمنها هذا السوق من النواحى القانونية والتنظيمية والضرائبية ، ويعالج أوضاع الأوراق المالية .

تأسيساً على ذلك صدر قانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ أو ما يوفى بقانون سوق رأس المال ، وقد نص فى مادته الأولى على ما يلى :-

" يعمل بأحكام القانون فى شأن تنظيم سوق رأس المال ، وقد قضى بسريان أحكام قانون الشركات الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فيما لم يرد به نص خاص فى القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ .

وقد صدر القرار الوزارى رقم ١٣٥ لسنة ١٩٩٣ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال ، حيث تم تحديد عديد من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الخاصة بسياسات الإفصاح فى القوائم المالية على النحو المبين بالملحق الثانى على النحو التالى :-

أولاً : الإفصاح العام :-

١-أهم السياسات المحاسبية التى إتبعت فى إعداد القوائم المالية وأى تغيير فيها يؤثر على القوائم المالية حالياً أو مستقبلاً وعلى الأخص :-

(أ) الإستثمارات :

- سياسة تقييم الإستثمارات طويلة الأجل .
- سياسة تقييم الإستثمارات قصيرة الأجل .
- سياسة معالجة ناتج التصرف فى الإستثمارات بنوعيها .

(ب) المخزون :

- سياسة تقييم المخزون بأنواعه المختلفة .
- أسس تسعير تكلفة المخزون .

(جـ) الأصول الثابتة وسياسة إهلاكاتها .

(د) المصروفات المرسملة : طبيعتها وسياسة إستهلاكها .

(هـ) سياسة تحقق وإثبات الإيراد .

(و) سياسة رسملة تكلفة الإقتراض .

(ز) سياسات إثبات وترجمة المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية ومعالجة ناتج إعادة التقييم .

٢. تفاصيل بنود الإيرادات والمصروفات عن الفترات السابقة .

٣. رأس المال المرخص به والمصدر والمدفوع مع تفاصيل نوعية الأسهم والقيمة الإسمية للسهم .

٤. تفاصيل الإحتياطات وحركتها .

٥. القروض مع الإفصاح عن كل قرض ورصيده فى تاريخ الميزانية ومعدل الفائدة عليه ومدته بالسنوات وعدد الأقساط المتبقية والمبالغ المستحقة خلال عام ما لم تكن قد فصلت وأثبتت ضمن الإلتزامات المتداولة .

٦. صكوك التمويل أو السندات مع توضيح كل إصدار وما هو قابل منها للتحول الى أسهم (إن وجدت) ومعدل العائد أو الفائدة .

٧. الإرتباطات الرأسمالية المستقبلية .

٨. الإلتزامات المحتملة .

٩. الأطراف ذوى العلاقة وحجم معاملاتهم مع الشركة .

١٠.بيان الإستثمارات فى الشركات التابعة مع توضيح إسم الشركة ورأس مالها ونسبة المساهمة فيها .

١١.بيان الإستثمارات فى الشركات الشقيقة مع توضيح إسم الشركة ورأس مالها ونسبة المساهمة فيها .

١٢.الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية – طبيعتها وأثرها .

١٣.الموقف الضريبى للشركة .

١٤.فى حالة عدم إتباع أياً من الإفتراضات الأساسية فى المحاسبة وهى الإستمرارية والثبات والإستحقاق .

١٥.أية معلومات متعلقة بالعام يلزم الإفصاح عنها .

ثانياً : ما يتعلق بالشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية :

وبالإضافة الى الإيضاحات الواردة فى " أولاً " يراعى الإفصاح عما يلى :

١.قيمة العمليات التى تقوم بها الشركة سنوياً بالنسبة لكل نشاط على حدة.

٢.يوضح بيان بالأوراق المالية التى تمتلكها الشركة فى كل من مصر والخارج .

٣.أسلوب معاملة الأرباح الرأسمالية .

ثالثاً : ما يتعلق بصناديق الإستثمار :

وبالإضافة الى الإيضاحات الواردة فى " أولاً " يراعى الإفصاح عما يلى :

١.عدد أو حدود وثائق الإستثمار وفئاتها والقيمة الإسمية للوثيقة وإيضاح عدد الوثائق لحاملها إن وجدت .

٢.أسلوب معاملة الأرباح الرأسمالية .

٣.طريقة التقويم الدورى لأصول الصندوق .

وفيما يلى مثالاً تطبيقياً عن الإفصاح عن المعلومات العامة والمحاسبية فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لأحد منشآت الأعمال تطبيقاً لأحكام القانون ولائحته :-

ايضاحات متممة للقوائم المالية فى ١٩٩٧/١٢/٣١ :

١- نبذة عن الشركة :

- ظلت شركة الكابلات الكهربانية المصرية { شركة مساهمة مصرية } كأحد الركات التابعة للشركات القابضة للصناعات الهندسية فى ظل قانون رقم ٢٠٢ و لائحته التنفيذية حتى ٨ ديسمبر ١٩٩٧ حيث قامت الشركة القابضة للصناعات الهندسية بطرح حصتها فى الشركة للبيع مما ادى الى خروج الشركة من نطاق قانون شركات قطاع الأعمال العام و أصبحت خاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .
- غرض الشركة هو صناعة الأسلاك و الكابلات الكهربائية و التليفونية بأنواعها و مقاساتها المختلفة و الأتجار فيها محلياً او بطريق التصديرو لها الحق فى استيراد و تصدير المهمات و المواد الأولية و التى ترتبط بهذا النوع من الصناعة .

  كما لها الحق فى القيام بكافة العمليات الصناعية و التجارية و اعمال المقاولات التى يكون لها ارتباط مباشر او غير مباشر بنوعية صناعتها .
- طبقاً لموافقة الجمعية العامة غير العادية المنعقدة فى ١٩٩٨/٥/٢٣ ، تم تغيير السنة المالية للشركة لتبدأ من أول يناير و تنتهى فى أخر ديسمبر من كل عام . بناء على ذلك تم أعداد القوائم المالية للستة أشهر

المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ كقوائم مالية انتقالية تبدأ الشركة بعدها فى اصدار القوائم المالية السنوية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ و عن الستة أشهر المنتهية فى هذا التاريخ و التى تم أجراء فحص محدود عليها بمعرفة الجهاز المركزى للمحاسبات و ذلك لأغراض تبسيط عملية المقارنة .

٢- أهم السياسات المحاسبية المطبقة :

أعدت القوائم المالية للشركة بما يتمشى مع معايير المحاسبة المصرية ، و فى السنة الماضية كان يتم اعداد القوائم المالية طبقاً للنظام المحاسبى الموحد ، و فيما عدا هو موضح فى الفقرة ٢-٢ فلا توجد اختلافات جوهرية بين المعايير المصرية و النظام المحاسبى الموحد لذلم لم يعد هذا التغيير تغيراً فى السياسات المحاسبية المطبقة ، و فيما يلى أهم السياسات المحاسبية المتبعة فى الشركة :

٢-١ **تقييم العملات الأجنبية** : تمسك الشركة حساباتها بالجنيه المصرى و يتم أثبات المعاملات بالعملات الأجنبية بالجنيه المصرى و ذلك طبقاً لأسعار الصرف السارية وقت التعامل و يتم اعادة تقييم الأرصدة ذات الطبيعة النقدية بالعملات الأجنبية فى تاريخ الميزانية بأسعار الصرف السارية فى ذلك التاريخ ، و يتم أثبات فروق العملة الناتجة بقائمة الدخل .

٢-٢ الأصول الثابتة و أهلاكاتها :

- تظهر الأصول الثابتة بصافى قيمتها الدفترية بعد خصم مجمع الأهلاك منها .

• يتم أهلاك الأصول الثابتة – فيما عدا الأراضى – بطريقة القسط الثابتة و ذلك على مدار العمر الأنتاجى المقدر لكل نوع منها .

و فيما يلى بيان بمعدلات الأهلاك المقدرة لكل نوع من الأصول الثابتة :

البيـــــان	نسبة الأهلاك
مبانى و انشاءات و مرافق	٢-١٠٪
ألات و معدات – نشاط خدمى	٦٪
الات و معدات – نشاط انتاجى	٣٪تقادم + ٩٪مرجحة بساعات التشغيل الفعلية
وسائل نقل و انتقال	٥-٢٥٪
عدد و ادوات	٥-٢٠٪
اثاث و معدات مكاتب	١٠-٢٠٪

• يتم تسجيل قيمة العمرات التى تمت على الالات و المعدات (التى تتوافر فيها شروط الرسملة) على انها أضافة للأصل ، و يتم أهلاكها بنفس المعدل المستخدم للالة .

• طبقاص للنظام المحاسبى الموحد يتم أهلاك الصول المهلكة دفترياً بواقع نصف نسبة الأهلاك ، و يكون به احتياطى ارتفاع اسعار اصول ، و تم وقف هذا الأجراء بانتهاء العام المالى ٩٦/١٩٩٧ .

٢-٣ مشروعات تحت التنفيذ :

يتم قيد المبالغ التى تم انفاقها على انشاء شراء الأصول الثابتة فى بند مشروعات تحت التنفيذ ، و عندما يصبح الأصل الثابت صالح للأستخدام يتم رفع قيمنه الى بند الأصول الثابتة .

٢-٤ النفقات الأيرادية المؤجلة :

تتمثل النفقات الأيرادية المؤجلة فى رصيد تكاليف الحصول على شهادة الأيزو التى تم الحصول عليها عام ١٩٩٧ و يتم أستهلاكها على مدار ثلاث سنوات أعتباراً من تاريخ الحصول عليها .

٢-٥ المخزون :

- يتم تقييم المخزون من الخامات و المواد و المهمات و قطع الغيار و الوقود و التعبئة و التغليف بالتكلفة و يتم اتباع طريقة المتوسط المرجح لتسعير المنصرف .
- يتم تقييم مخزون المخلفات طبقاً لأخر سعر بيع لكل صنف من أصناف المخلفات .
- يتم تقييم مخزون الأنتاج التام بالتكلفة الصناعية المباشرة و غير المباشرة .
- يتم تقييم المخزون من الأنتاج تحت التشغيل بالتكلفة الصناعية حتى نهاية المرحلة السابقة بالأضافة الى قيمة الخامات و المواد المباشرة و الأجور المباشرة الخاصة بهذا الأنتاج فى المرحلة الحالية .

٢-٦ الأستثمارات :

يتم أثبات الأستثمارات المتداولة بالتكلفة او القيمة السوقية أيهما أقل و يتم ادراج ايرادات الأستثمارات بقائمة الدخل عند ثبوت الحق فيها .

٢-٧ تحقق الأيراد :

يتم أثبات أيرادات البيع عند التسليم الفعلى للعميل طبقاً للسعر المتعاقد عليه مسبقاً ، و عند تسليم العميل يؤخذ فرق التغير فى الأسعار العالمية للخامات الرئيسية (النحاس - الألومنيوم) و يحمل العميل بقيمة الفرق ، و يثبت فروق الأسعار بحسابات المبيعات بناء على اشعارات الأضافة او الخصم المحررة .

٢-٨ تكلفة الأقتراض : يتم تسجيل تكاليف الأقتراض بحساب الأرباح و الخسائر تحت حساب المصروفات التمويلية بالفترة التى تتحقق فيها .

٢-٩ مكافأة ترك الخدمة :

تساهم الشركة فى نظام التأمينات الأجتماعية التابع لهيئة التأمينات الأجتماعية و ذلك لصالح العاملين طبقاً لقانون هيئة التأمينات الأجتماعية رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ و تعديلاته ، و تقوم الشركة بتسجيل هذه المساهمة ضمن حساب الأجور و المرتبات .

٢-١٠ ضرائب الدخل :

يتم أثبات مصروف ضرائب الدخل من واقع الأقرارات الضريبية ، و نظراً لطبيعة المحاسبة الضريبية فى مصر ، فإن تطبيق ما ورد بشأن الضريبة المؤجلة بمعيار المحاسبة عن الضرائب على الدخل لا ينشأ عنه التزامات ضريبية مؤجلة هامة و مؤثرة ، و فى حالة نشأة أصول ضريبية مؤجلة من تطبيق المعيار فإن هذه الأصول لا تدرج عادة الا عندما تكون هناك طمانينة كافية ان هذه الأصول سيتم تحققها فى المستقبل المنظور .

٣- الأصول الثابتة (القيمة بالألف جنيه)

	١٩٩٧/١٢/٣١						٩٧/٦/٣٠	فحص محدود ٩٧/١٢/٣١
البيان	اراضى و مبانى و انشاءات	الات و معدات	وسائل نقل و انتقال	عدد و ادوات	اثاث و معدات مكاتب	الأجمالى	الأجمالى	الأجمالى
التكلفة فى اول المدة	١٣٩٢٥	٩٦٨٢٥	٩١٣٩	٨٤٩٠	٢٤٧٦	١٣٠٨٥٥	١١٥٨٢٠	١١٥٨٢٠
الأضافات	١	١٣١٤	٣٧	٥٥	٢٥	١٤٣٢	١٥٠٣٦	١٣٠٠٧
الأستبعادات	٠	(١٥٩٩)	٠	(٤)	(٣)	(١٦٠٦)	٠	٠
التكلفة فى نهاية المدة	١٣٩٢٦	٩٦٥٤٠	٩١٧٦	٨٥٤١	٢٤٩٨	١٣٠٦٨١	١٣٠٨٥٦	١٢٨٨٢٧
مجمع الأهلاك فى أول المدة	٥٧٨٨	٣٩٧٧٢	٧٠٥٩	٦٣٨١	١٤١٨	٦٠٤١٨	٥٢٣٣٣	٥٢٥٢٣
أهلاك المدة	١٧٢	٣٦٠٤	٣٠٥	٢٠٨	١٠٩	٤٣٩٨	٨٠٨٦	٣١٦٧
أهلاك الأستبعادات	٠	(٦٦)	٠	(٤)	(٣)	(٧٣)	٠	٠
مجمع الأهلاك فى نهاية المدة	٥٩٦٠	٤٣٣١٠	٧٣٦٤	٦٥٨٥	١٥٢٤	٦٤٧٤٣	٦٠٤١٩	٥٥٦٩٠
صافى القيمة الدفترية فى نهاية المدة	٧٩٦٦	٥٣٢٣٠	١٨١٢	١٩٥٦	٩٧٤	٦٥٩٣٨	٧٠٤٣٧	٧٣١٣٧

٤- مشروعات تحت التنفيذ

(بالألف جنيه)

البيـــان	٩٧/١٢/٣١	٩٧/٦/٣٠	فحص محدود ١٩٩٦/١٢/٣١
مبانى	٣٨	١	٣٩
الات و معدات	١٣٨٠	١٦٦٢	١٧٠٣
وسائل نقل و انتقال	٢٩٣	٢٠٧	٢٣١
اثاث و معدات مكاتب	٢٥	٩	٩
شهادة الأيزو	–	–	١٢٤
	١٧٣٦	١٨٧٩	٢١٠٦

٥- المخزون

(بالألف جنيه)

البيـــان	٩٧/١٢/٣١	٩٧/٦/٣٠	فحص محدود ١٩٩٦/١٢/٣١
خامات و مواد تعبئة و تغليف	٥٣٦٥٣	٥٠٦٩١	٧٠١٥٤
قطع غيار و مهمات	١٣٣٥٨	١٣٤٩٠	١٣٢٨٧
انتاج غير تام	٢٦٦٨٣	٢٦٧٩٠	٢٥٦٠٦
انتاج تام	٣٧٤٢٥	٣٢٥٤٠	٤٧٦٠٦
بضائع لدى الغير	٤٤٠	٧٧٣	٩٧٣
بضائع بغرض البيع	٥٣	٥٧	٤٦١
اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٠٨٠٦	١١٩٤١	١٢٤٥٧
	١٤٢٤١٨	١٣٦٢٨٢	١٧٠٥٤٤
مخصص مخزون راكد و بطئ الحركة و تالف	(١٠٧٢٩)	(٥٨٥)	(٥٨٥)
	١٤١٣٤٦	١٣٥٦٩٧	١٦٩٩٥٩

٦- استثمارات متداولة : بلغ رصيد الأستثمارات المتداولة فى ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٢٦٤٣ الف جنيه مصرى و تتمثل فى المبلغ المودع لدى بنك الأستثمار القومى مقابل نسبة ٥٪ احتياطى شراء سندات حكومية بمعدل فائدة ٣,٥ ٪ و تم وقف حجز هذا الأحتياطى منذ خضوع الشركة لأحكام قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

٧- مدينون و أرصدة مدينة أخرى

(بألاف جنيه)

البيـــان	٩٧/١٢/٣١	٩٧/٦/٣٠	فحص محدود ١٩٩٦/١٢/٣١
عملاء			
• هيئات ووحدات حكومية .	٦٢١٤٩	٤٨٤٢٨	٤٧٤٣٤
• شركات قطاع الأعمال العام .	٤٩٠١٠	٥٦٦٠٩	٥٣٨٢٢

البيان	٩٧/١٢/٣١	٩٧/٦/٣٠	١٩٩٦/١٢/٣١
• شركات القطاع الخاص .	١٠٤٠	٢٠٧٨	٥٥٥
• عملاء تصدير .	٩٨٦٣	١٣٩٧١	٩٨١٤
	١٢٢٠٦٢	١٢١٠٨٦	١١١٦٢٥
اوراق قبض	٢٢٦٩٦	١١٨١٤	٥٣٦٧
مدينون متنوعون	٦١٢٤	٧٢٧٧	٦٦٦٢
ارصدة مدينة أخرى	١٩٠٥٠	١٣١٠٧	١١٩٨٥
موردون دفعات مقدمة	٩٦١٨	٦٣٢٥	٤١٥٧
	١٧٩٥٥٠	١٥٩٦٠٩	١٣٩٧٩٦
مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	(٩٣٢٩)	(٦٢٨١)	(٨٢٨١)
	١٧٠٢٢١	١٥٣٣٢٨	١٣١٥١٥

٨- نقدية بالبنوك و الصندوق

(بألاف جنيه)

البيـــــان	٩٧/١٢/٣١	٩٧/٦/٣٠	فحص محدود ١٩٩٦/١٢/٣١
ودائع لأجل	١٢١٣	٦٨٠	–
حسابات جارية	٩٥٠٣	٧٥٥٢	٥٤١٤
نقدية بالصندوق	١٩١	٦٣	٤٠٣٥
	١٠٩٠٧	٨٢٩٥	٩٤٤٩

٩- دائنون و أرصدة دائنة أخرى

(بألاف جنيه)

البيـــــان	٩٧/١٢/٣١	٩٧/٦/٣٠	فحص محدود ١٩٩٦/١٢/٣١
موردون	١٧١٥١	١٥٧٧٧	١٨٩٤٦
دائنون متنوعون	١٨٢٤١	١٦٦٣٩	١٣٢٤١
عملاء – ارصدة دائنة	٣٩١١	٤٩٤٧	٣٦٢٩
ارصدة دائنة أخرى	١٥٢٤١	١٦٤٢١	١٥١٦٧
دائنو التوزيعات	٣٨٤٢٠	٤٢٩٢٣	٦٢٣٣٥
	٩٢٩٦٤	٩٦٧٠٧	١١٣٣١٨

١٠- مخصصات

(بألاف جنيه)

البيـــــان	٩٧/١٢/٣١	٩٧/٦/٣٠	فحص محدود ١٩٩٦/١٢/٣١
مخصص ضرائب متنازع عليها	–	١٤٨٧	٢٥٤١
مخصص فروق العملات الأجنبية	–	١٠٨٥	١١٤٠
مطالبات و دعاوى قضائية	١١٢٦	١١٢٦	١١٢٦
مساهمة فى خدمات عامة	–	٤٢٦	٤٢٦
	١١٢٦	٤١٢٤	٥٢٣٣

١١ – رأس المــال : تبلـغ قيمـة رأس المـال المصـرح بــه فـى ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٥٠٠ مليون جنيه مصرى و بلغ رأس المال المدفوع فـى ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلـغ ٤٩,٥ مليـون جنيـه مصـرى موزعـة علـى ٤٩٥٠٠٠٠ سهم – القيمة الأسمية للسهم ١٠ جنيهات مصرية .

١٢ – الأحتياطيات (بالاف جنيه)

البيــــان	٩٧/١٢/٣١	٩٧/٦/٣٠	فحص محدود ١٩٩٦/١٢/٣١
احتياطى قانونى	١٢٠٨١	١١٥٦٥	١٠١٩٧
احتياطى مستثمر فى سندات حكومية	٢٦٤٣	٢٦٤٣	٢٦٤٣
احتياطى عام	١٦٩٤	١٦٩٤	١٦٩٤
احتياطى ارتفاع اسعار اصول	١٧٩٦٦	١٧٩٦٦	١٧٤٠٨
احتياطيات أخرى	٧٦١٨٨	٧٦١٨٧	٧٧١٢٢
	١١٠٥٧٢	١١٠٠٥٥	١٠٩٠٦٤

يتم تكوين الأحتياطى القانونى باقتطاع مبلغ يوازى ٥٪ على الأقل من الأرباح . و يقف هذا الأقتطاع متى بلـغ ٥٠٪ مـن رأس المـال و يقتصـر استخدامه فى زيادة رأس المال او تغطية الخسائر ان وجدت .

١٣ – الألتزامات المحتملة و الأرتباطات الرأسمالية :

- الألتزامات المحتملـة فـى ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلـغ ٦١,٣٨٥ مليـون جنيـه مصرى تتمثل فى قيمة خطابات ضمان صادرة للغير .
- بلغت القيمة غير المنفذة من التعـاقدات علـى شراء اصـول ثابتـة مبلـغ ١,٩٣٨ مليون جنيـه مصـرى فـى ١٩٩٧/١٢/٣١ عبـارة عـن أوامـر توريد صادرة عن شراء ألات و معدات .

١٤ – تسويات سنوية سابقة : تتمثل فى تسويات سنوات سابقة فى صافى ايرادات و مصروفات تتعلق بالفترات المالية السابقة و لم يتم تسجيلها فـى حينه لعدم ورود مستنداتها و عـدم القدرة علـى تحديد قيمتهـا و فيمـا يلـى

تحليل بأهم مكونات هذا البند و المسجل على قائمة الدخل خلال الفترة حتى ١٩٩٧/١٢/٣١ .

البيـــــان	ألف جنيه
مصروفات طبية و اجازات مستحقة	٢٤٧
تسويات عن مخالصات جمركية	(١٣٢)
فروق بموجب اشعارات خصم و اضافة للعملاء	٢٨٤
فروق بموجب اشعارات خصم للموردين	(٨٥)
فروق اخرى متنوعة	٢٠٥
	٥١٩

١٥- **الموقف الضريبى :** تم الفحص و الربط الضريبى عن ضريبة شركات الأموال عن السنوات ١٩٨٩/٨٨ الى ١٩٩٢/٩١ و أحيلت نقاط الخلاف الى المحكمة البتدائية للنظر فيها- و لم تنتهى مأمورية الضرائب من اجراءات الفحص و الربط عن السنوات منذ عام ٩٣/٩٢ حتى الأن ، و قد كان من الصعوبة تقدير الألتزامات الضريبية التى قد تنشأ فى السنوات التى لم يتم الربط عليها .

١٦- **ربحية السهم :** تم تحديد ربحية السهم عن الفترة من ١٩٩٧/٧/١ الى ١٩٩٧/١٢/٣١ بأستخدام حساب توزيع الأرباح المقترح من مجلس الأدارة .

البيـــــان	٩٧/١٢/٣١	٩٧/٦/٣٠	فحص محدود ١٩٩٦/١٢/٣١
ارباح الفترة	١٠٣٢٠	٣٦٧١٠	٩٣٥٠
يخصم			
حصة العاملين	(١١٠٠)	(٣٠٧٧)	(٧٨٦)
مكافأة مجلس الأدارة	(١٢٥)	(٢٥٠)	(٢٠٠)
رعاية الشباب و الرياضة	(٦٠)	(٢٠٣)	(٥٢)
الربح القابل للتوزيع على الأسهم العادية	٩٠٣٥	٣٣١٨٠	٨٣١٢
عدد الأسهم (بالألف)	٤٩٥٠	٤٩٥٠	٣٣٠٠
عدد الأسهم المعدل بالأسهم المجانية	٤٩٥٠	٤٩٥٠	٤٩٥٠
ربح السهم (جنيه / سهم)	١,٨٣	٦,٧	١,٦٨

١٧- **القيمة العادلة للأدوات المالية :** تتمثل الأدوات المالية فى ارصدة النقدية و السحب على المكشوف و العملاء و الدائنون ، و القيمة الدفترية لهذه الأدوات المالية تمثل تقدير معقول لقيمتها السوقية .

١٨- **مخاطر الأدوات المالية :**

أ- **الأئتمان :** يتمثل خطر الأئتمان فى مقدرة مدينو الشركة على الوفاء بألتزاماتهم تجاه الشركة ، و يعبر رصيد المدينون و الأستثمارات و النقدية لدى البنوك عن الحد الأقصى المعرض لمخاطر النتمان ، و يبين أيضاح رقم (٧) تحليل أرصدة العملاء فى ١٩٩٧/١٢/٣١ مبوباً وفقاً لطبيعة تلك العملاء .

ب- **خطر الفائدة :** يتمثل خطر الفائدة فى تغير سعر الفائدة و الذى قد يؤثر عكسياً على نتائج الأعمال و التدفقات النقدية الخارجة . هذا و قد تحصل الشركة على التسهيلات البنكية على اساس اسعار فائدة متغيرة فى حين يتم ربط الودائع لدى البنوك بأسعار فائدة ثابتة و جميع الأرصدة البنكية الدائنة و المدينة ذات طابع قصير الأجل .

١٩- **أرقام المقارنة :** تم تبويب أرقام المقارنة بما يتلائم مع تبويب القوائم المالية فى ١٩٩٧/١٢/٣١ .

٤/٢/٥ الإفصاح عن عناصر الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات :-

يهتم هذا الجزء بعرض القواعد المنظمة للإفصاح عن عناصر الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات تطبيقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، حيث يتم دراسة ما يلى :-

١. الإفصاح عن المخزون .

٢.الإفصاح عن النقدية .

٣.الإفصاح عن تكاليف البحوث والتطوير .

٤.الإفصاح عن عقود الإنشاءات .

٥.الإفصاح عن الأصول الثابتة وإهلاكاتها .

٦.الإفصاح عن الإيراد .

٧.الإفصاح عن المساعدات الحكومية .

٨.الإفصاح عن التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

٩.الإفصاح عن تكلفة الإقتراض .

١٠.الإفصاح عن الإستثمارات .

١١.الإفصاح عن القوائم المالية المجمعة والإستثمارات فى الشركات التابعة.

١٢.الإفصاح عن الإستثمارات فى شركات شقيقة .

١٣.الإفصاح عن عمليات التأجير التمويلى .

١٤.الإفصاح عن الأطراف ذو العلاقة .

١ - الإفصاح عن المخزون :-

تتضمن الفقرات التالية من المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) القواعد الخاصة بالإفصاح عن الطرق المستخدمة فى تقييم و قياس و تحديد تكلفة المخزون على النحو التالى :-[١]

١-يجب أن تفصح القوائم المالية عن الآتى :-

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة عند قياس قيمة المخزون بما فى ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة .

---

[١] ينظر الفقرات (٣٢)،(٣٣)،(٣٤)،(٣٥) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) .

(ب) إجمالى القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويباً مناسباً يتفق مع طبيعة نشاط المنشأة .

(جـ) القيمة الدفترية للمخزون المدرج بصافى قيمته البيعية .

(ء) قيمة أى رد لأى تخفيض فى قيمة المخزون تم معالجته وفقاً للفقرة (٢٩) من ذلك المعيار الثانى وتحمل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف فى الفترة التى تحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع .

(هـ) الظروف أو الأحداث التى أدت الى رد التخفيض فى قيمة المخزون طبقاً للفقرة (٢٩) من ذلك المعيار (يجب تحميل أى تخفيض نتج عن إنخفاض صافى القيمة البيعية وأيضاً كافة الخسائر فى المخزون كمصروف فى نفس الفترة التى حدث فيها ذلك التخفيض أو تحققت فيها تلك الخسائر).

(يجب معالجة قيمة أى رد لأى تخفيض فى قيمة المخزون الناشىء عن الزيادة فى صافى قيمته البيعية كتخفيض فى تكلفة المخزون المباع فى الفترة التى تم الرد فيها . .) .

(و) قيمة المخزون المرهون كضمان الإلتزامات .

٢-تعتبر المعلومات الخاصة بالقيمة الدفترية للتبويبات المختلفة للمخزون وكذلك مدى التغير فى تلك تلك الأصول مفيدة لمستخدمى القوائم المالية ، والتبويبات المتعارف عليها لبنود المخزون هى :-

- البضاعة المشتراة بغرض البيع .
- مهمات الإنتاج .
- المواد .
- الإنتاج تحت التشغيل .

- الإنتاج التام .

ويتم وصف بنود المخزون فى منشآت تقديم الخدمات على أنهـا إنتـاج تحت التشغيل .

٣- عندما يتم تحديد تكلفة المخزون بإستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً طبقاً للمعالجة البديلة المسموح بهـا الـواردة فـى الفقـرة (٢١) مـن ذلك المعيار (يمكن إستخدام طريقـة الـوارد أخيراً يصـرف أولاً عنـد تحديد تكلفة المخزون فى غير تلك الحالات الـواردة بـالفقرة (١٧) مـن المعيـار (يتـم تحميـل بنـود المخـزون المحـددة بذاتهـا والمنتجـات والخدمات التى يمكن فصلها ويتم ربطهـا بمشـروعات معينـة بعنـاصر التكاليف الخاصة بكل منها على حدة) .

فإنه يجب أن تتضمن القوائم الماليـة أيضـاً عن الفرق بين قيمـة المخزون كما هى ظاهرة بالميزانية وأى من :-

أ - القيمة المحسوبة طبقاً للفقرة (١٩) من ذلك المعيـار (يجـب إسـتخدام طريقة الـوارد اولاً يصـرف أولاً أو طريقـة المتوسـط المرجـح للتكلفـة عند تحديد تكلفة المخزون فـى الحـالات الأخـرى خـلاف تلـك الـواردة سابقاً من هذا المعيار) أو صافى القيمة البيعية .

أو ب- التكلفة الحالية فى تاريخ الميزانية أو صـافى القيمـة البيعيـة أيهمـا أقل

٤-يجب أن تفصح القوائم المالية عن :-

أ - قيمة المخزون التى تم تحميلها كمصروفات خلال الفترة .

أو ب- تكاليف التشغيل المقابلة للإيراد والمحملة كمصروفات خلال نفـس الفترة مبوبة طبقاً لطبيعتها .

٢- الإفصاح عن النقدية وما فى حكمها :-

تتضمن الفقرات التالية من المعيار المحاسبى المصرى رقم (٤) القواعد المنظمة للإفصاح عن مكونات النقدية وما فى حكمها ، و السياسات المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى تحديد مفهوم النقدية و ما فى حكمها على النحو التالى :[1]

١- ينبغى على المنشأة الإفصاح عن مكونات النقدية وما فى حكمها ، كما ينبغى عرض التسوية للمبالغ المبينة فى قائمة التدفق النقدى مع البنود المقابلة لها والتى تظهر فى الميزانية .

٢- يجب أن تفصح المنشأة عن السياسة التى تطبقها فى تحديد مكونات النقدية وما فى حكمها .

٣- يتم الإفصاح عن أثر التغيير فى السياسة المتبعة لتحديد مكونات النقدية وما فى حكمها مثل التغيير فى تبويب القوائم المالية والتى تعتبر جزءاً من محفظة إستثمارات المنشأة وذلك طبقاً للمعيار المحاسبى الخاص بصافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية .

٤- ينبغى أن تفصح المنشأة عن الأرصدة الهامة لمبلغ النقدية وما فى حكمها والتى تحتفظ بها المنشأة وغير المتاحة .

٥- قد تكون المعلومات الإضافية ضرورية لمستخدمى القوائم المالية من أجل تفهمهم للمركز المالى وسيولة المنشأة ، ويشجع الإفصاح عن تلك المعلومات مع تعليق الإدارة على ذلك ويتضمن هذا :-

---

[1] ينظر الفقرات من (٤٣)-(٥٠) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (٤) .

أ - مبلغ تسهيلات الإقتراض غير المسحوبة والتى قد تكون متاحة لأنشطة التشغيل المستقبلية ولتسوية الإرتباطات الرأسمالية والإشارة الى أية قيود على إستخدام تلك التسهيلات .

ب- إجمالى مبلغ التدفقات النقدية من كل أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل المتعلقة بالحقوق فى المشروعات المشتركة المعروضة بإستخدام التجميع النسبى للقوائم المالية .

ج- إجمالى مبلغ التدفقات النقدية التى تمثل زيادات فى طاقة التشغيل منفصلة عن التدفقات النقدية التى تكون مطلوبة للإحتفاظ بطاقة التشغيل

٦- يعتبر الإفصاح المستقل للتدفقات النقدية التى تمثل زيادات فى طاقة التشغيل والتدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على طاقة التشغيل مفيداً لأنها تمكن المستخدم من تحديد ما إذا كانت المنشأة تستثمر بشكل كاف فى مجال صيانة طاقتها التشغيلية ، حيث أن المنشأة التى لا تقوم بالإستثمار فى صيانة طاقتها التشغيلية بشكل كاف قد تعرض ربحيتها فى المستقبل للخطر من توفير السيولة والتوزيعات لأصحاب المنشأة .

٧- يستفيد مستخدمى القوائم المالية من الإفصاح عن التدفقات النقدية حسب القطاع حيث يمكنهم تفهمهم العلاقة بين التدفقات النقدية للمنشأة ككل، وتلك المتعلقة بالأجزاء المكونة لها ،وتوفر وتبين التدفقات النقدية للقطاعات المختلفة.

٣- الإفصاح عن تكاليف البحوث والتطوير :-

تتضمن الفقرات التالية من المعيار المحاسبى المصرى رقم (٦) القواعد المنظمة للإفصاح عن تكاليف البحوث والتطوير ، و السياسات المحاسبية المستخدمة على النحو التالى :-[1]

١-يجب أن تفصح القوائم المالية عن :-

(أ) السياسات المحاسبية المطبقة بخصوص تكاليف البحوث والتطوير

(ب) مبلغ تكاليف البحوث والتطوير المثبتة كمصروفات خلال الفترة

(جـ) طرق الإستهلاك المستخدمة .

(ء) العمر الإفتراضى أو نسب الإستهلاك المستخدمة .

(هـ) بيان برصيد تكاليف التطوير المرسملة فى بداية ونهاية الفترة موضحاً :-

١-تكاليف التطوير المرسملة .

٢-تكاليف التطوير المثبتة كمصروفات .

٣-تكاليف التطوير المحملة على أصول أخرى .

٤-تكاليف التطوير المعاد رسملتها .

٢-تشجع المنشآت على أن تضمن قوائمها المالية أو تقريرها السنوى وصف لنشاطها فى مجال البحوث والتطوير ، وتشجع أيضاً ذكر الظروف أو الأحداث التى أدت الى إثبات تكاليف تطويرها كمصروف نتيجة عدم جدوى تلك التكاليف وإعادة رسملته .

---

[1] ينظر الفقرات (٣٠)-(٣١) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (٦) .

٤-الإفصاح عن عقود الإنشاءات :-

تتضمن الفقرات التالية من المعيار المحاسبى المصرى رقم (٨) القواعد المنظمة للإفصاح عن عقود الإنشاءات ، و الطريقة المستخدمة فى تحديد ايرادات العقود خلال الفترة على النحو التالى :-[1]

١-يجب على المنشأة الإفصاح عن :-

(أ) قيمة إيرادات العقود التى تم إدراجها كإيرادات عن الفترة .

(ب) الطرق المستخدمة فى تحديد إيرادات العقود التى تم إدراجها ضمن إيرادات الفترة .

(جـ) الطرق المستخدمة فى تحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ .

٢-يجب على المنشأة الإفصاح عن ما يلى :-

(أ) إجمالى التكاليف المنفقة و الأرباح المحققة (ناقصاً الخسائر المحققة) حتى تاريخه .

(ب) إجمالى الدفعات المقدمة المحصلة .

(جـ) قيمة المبالغ المحتجزة لدى العملاء .

٣-المبالغ المحتجزة طرف العملاء هى المبالغ التى تحجز من المتحصلات الدورية الى حين التأكد من سلامة تنفيذ الشروط الواردة فى عقد التنفيذ أو الى حين إصلاح العيوب ، والمستخلصات الدورية هى المبالغ المطلوبة عما تم من أعمال سواء دفعها العملاء أو لم يدفعها بعد ، والدفعات المقدمة هى الدفعات المحصلة بمعرفة المقاول وذلك قبل تنفيذ الأعمال المتعلقة بها

---

[1] ينظر الفقرات رقم (٣٩)-(٤٥) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (٨) .

٤-يجب على المنشأة أن تعرض ما يلى :-

(أ) إجمالى المبالغ المستحقة على العمـلاء عن أعمـال العقد كـأصل ضمن الأصول .

(ب) إجمالى المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقـد كـإلتزام ضمـن الإلتزامات .

٥-تتمثل إجمالى المبالغ المستحقة من العملاء عن أعمال العقد فى صافى

أ - التكاليف التى تم إنفاقها مضافاً اليها الأربـاح المحققـة ومخصومـاً منها .

ب- مجموع الخسائر المحققة وإجمالى المسـتخلصات الصـادرة وذلـك لكافة العقود وتحت التنفيذ والتى تكون منها التكاليف المنفقة مضافـاً إليهـا الربـح المحقـق (ناقصـاً الخسـائر المحققـة) تزيـد مـن قيمـة المستخلصات .

٦-تتمثل إجمالى المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد فى صافى :-

(أ) التكاليف التى تم إنفاقها مضافاً إليها الأرباح المحققـة ومخصومـاً منها.

(ب) مجموع الخسائر المحققة وإجمالى المسـتخلصات الصـادرة وذلـك لكافة العقود تحت التنفيذ والتـى تزيـد فيهـا المسـتخلصات الصـادرة عن التكاليف المنفقة مضافاً إليها الأرباح المحققة (ناقصـاً الخسـائر المحققة) .

٧-يجب على المنشأة الإفصاح عن أى ربح أو خسارة عرضية (طارئـة) وذلك طبقاً للمعيار المحاسبى الخاص بـالظروف الطارئـة والأحـداث اللاحقة لتـاريخ الميزانيـة، وقـد تنتـج الأربـاح أو الخسـائر العرضيـة (

الطارئة) عن بنود مثل تكلفة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر الممكنة .

٥- الإفصاح عن الأصول الثابتة وإهلاكاتها :-

تتضمن الفقرات التالية فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) القواعد الخاصة بالإفصاح عن الأصول الثابتة وإهلاكاتها ، و أسس القياس المستخدمة فى تحديد القيمة الدفترية لكل بند من تلك الأصول ، و معدلات و طرق اهلاك الأصول على النحو التالى :-[1]

١-يجب أن تفصح القوائم المالية عن ما يلى كل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة :-

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالى القيمة الدفترية ، وعند إستخدام أكثر من أساس يكون من الواجب الإفصاح عن القيمة الدفترية المقيمة وفقاً لكل أساس بالنسبة لكل مجموعة .

(ب) طرق الإهلاك المستخدمة .

(جـ) الأعمار الإفتراضية بمجمع الإهلاك فى بداية ونهاية الفترة .

(ء) إجمالى القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك فى بداية ونهاية الفترة .

(هـ) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلى :-

١-الإضافات .

٢-الإستبعادات .

٣-الأصول المقتناة نتيجة عمليات الإدماج .

٤-الزيادة والتخفيضات الناتجة عن إعادة التقييم .

---

[1] ينظر الفقرات (٦٣) - (٦٨) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)

٥-الإنخفاض فى القيمة الدفترية .

٦-القيم المعاد قيدها فى السجلات المحاسبية .

٧-الإهلاك .

٨-صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية .

٩-أية تأثيرات أخرى .

٢-يجب أن تفصح القوائم المالية أيضاً عما يلى :-

(أ) ما اذا كان قد تم حساب القيمة الحالية المتوقعة مستقبلاً عند تحديد القيمة القابلة للإسترداد لأى أصل من الأصول الثابتة .

(ب) مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأى التزامات .

(جـ) السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكلفة إستعادة الكفاءة لأى أصل من الأصول الثابتة .

(ء) قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة خلال فترة تكوين هذه الأصول

(هـ) قيمة الإرتباطات الخاصة بإقتناء أصول ثابتة مستقبلاً .

٣-تعتمد عملية إختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإفتراضى للأصول على التقدير الشخصى للإدارة ، ولذا فإن الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة والعمر الإفتراضى المحدد يوفر لمستخدمى القوائم المالية معلومات تساعدهم فى التعرف على السياسات التى إتبعتها الإدارة وتحقق لهم إمكانية المقارنة على المنشآت الأخرى ، ولنفس الأسباب يكون من الضرورى الإفصاح عن الإهلاك المحمل للفترة ورصيد مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة .

٤- يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة وتأثير التغير فى التقدير المحاسبى الذى يكون له تأثير هام فى الفترة الحالية ، والذى ينتظر أن يكون له تأثير هام فى فترات لاحقة ، وينشأ مثل ذلك الإفصاح عند حدوث تغيرات فى التقديرات المتعلقة بما يلى :-

(أ) القيم التخريدية .

(ب) تكلفة الفك والإزالة أو إعادة الكفاءة .

(جـ) الأعمار الإفتراضية .

(ء) طريقة الإهلاك .

٥- عند إثبات أى أصل من الأصول الثابتة بقيمة إعادة التقييم يكون من الواجب الإفصاح عما يلى :-

(أ) الأسس المستخدمة لإعادة تقييم الأصول .

(ب) تاريخ سريان إعادة التقييم .

(جـ) ما إذا كان قد تم الإستعانة بخبير مستقل لإعادة التقييم .

(ء) طبيعة جداول الأرقام القياسية التى إستخدمت لتحديد تكلفة الإستبدال .

(هـ) القيمة الدفترية لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة لو ظلت هذه المجموعة مدرجة بالقوائم المالية بالتكلفة مطروحاً منها الإهلاك .

(و) فائض إعادة التقييم مع توضيح الحركة خلال الفترة وهل هناك أية قيود على توزيع رصيده على المساهمين .

٦- تعتبر المعلومات التالية ذات فائدة لمتطلبات مستخدمى القوائم المالية لذا فإنه من المفضل أن تقوم المنشآت بالإفصاح عن ما يلى :-

(أ) القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة مؤقتاً .

(ب) القيمة الدفترية التى تم إهلاكها بالكامل وما زالت تستخدم .

(جـ) القيمة الدفترية للأصول المتوقعة عن الإستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها .

(ء) القيمة العادلة للأصول الثابتة التى تختلف إختلافاً جوهرياً عن القيمة الدفترية لتلك الأصول وذلك فى حالة إستخدام المعالجة القياسية .

٦- الإفصاح عن الإيراد .

تتضمن الفقرات التالية من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) القواعد المنظمة للإفصاح عن الإيراد ، و السياسات المتبعة بشأن أثبات الأيراد شاملة الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الأتمام عند المحاسبة عن المعاملات الملاتبطة بالأنشاءات و تقديم الخدمات على النحو التالى :-[١]

١-يجب أن تفصح المنشأة عن الآتى :-

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة للإعتراف بالإيراد بما يتضمن الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعمليات التى تشمل تأدية خدمات .

(ب) توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له بما يتضمن الإيراد الناتج عن ما يلى :-

- بيع سلع
- تأدية خدمات .
- الفوائد
- الإتاوات .
- توزيع الأرباح .

---

[١] ينظر الفقرات رقم (٣٥)-(٣٦) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) .

(جـ) قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات والمدرجة ضمن كل مجموعة من مجموعات الإيراد الهامة .

٢- يجب على المنشأة الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر العرضية وذلك فى ضوء معيار الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية وقد تنشأ الأرباح والخسائر العرضية من بعض البنود مثل تكاليف فترة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر المحتملة .

٧- الإفصاح عن المساعدات الحكومية .

تتضمن الفقرات التالية من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٢) القواعد المنظمة للإفصاح عن المساعدات الحكومية ، و السياسات المحاسبية بشأن المنح الحكومية و طريقة عرضها على النحو التالى :-[١]

١- يجب الإفصاح عن الأمور التالية :-

(أ) السياسة المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى شأن المنح الحكومية بما فى ذلك طرق عرض هذه المنح فى القوائم المالية .

(ب) طبيعة ومقدار كل من المنح الحكومية التى تم إثباتها بالقوائم المالية مع الإشارة الى أية أشكال أخرى من المساعدات الحكومية تكون المنشأة قد إستفادت منها بطريق مباشر .

(جـ) الشروط أو الإلتزامات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها وأية ظروف طارئة أخرى بخصوص المساعدات الحكومية التى تم إثباتها محاسبياً .

٢- يجب على المنشأة التى تطبق ذلك المعيار لأول مرة ان تلتزم بالآتى :

(أ) متطلبات الإفصاح كلما كان ذلك ممكناً .

---

[١] ينظر الفقرات رقم (٣٧)-(٣٨) من المعيار المصرى رقم (١٢) .

(ب) وكذلك أما :

١-تعديل القوائم وفقاً للتغيرات التى طرأت على السياسات المحاسبية طبقاً للمعيار المحاسبى الخاص بصافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية .

أو ٢- تطبيق هذا المعيار على المنح أو أجزاء من المنح التى تسلمتها أو تتعهد بردها بعد تاريخ سريان ذلك المعيار .

٨- الإفصاح عن التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

تتضمن الفقرات التالية من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) القواعد الحاكمة للإفصاح عن آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

١-يجب أن تفصح المنشأة عن :-

(أ) مبلغ فروق أسعار الصرف والمتضمن فى صافى الربح أو الخسارة عن الفترة.

و (ب) صافى فروق أسعار الصرف والتى صنفت كعنصر مستقل من حقوق الملكية ، وتسوية لمبلغ فروق أسعار الصرف هذه فى بداية ونهاية الفترة

و (جـ) مبلغ فروق أسعار الصرف الناشىء خلال الفترة والذى تم اضافته الى القيمة الدفترية المثبت بها أصل .

٢- عندما لا تكون عملة القيد هى الجنيه المصرى يجب الإفصاح عن سبب أى تغيير فى عملة القيد .

٣- عندما يكون هناك تغيير فى تصنيف عملية أجنبيه هامة ومؤثرة يجب أن تفصح المنشأة عن :-

(أ) طبيعة التغيير فى التصنيف .

(ب) سبب التغيير .

(جـ) أثر التغيير فى التصنيف على حقوق المساهمين .

(ء) الأثر على صافى ربح أو خسارة كل فترة معروضة .

٤- يجب أن تفصح المنشأة عن الطريقة التى تم إختيارهـا لترجمـة شـهرة المحل الناشئة من تملك كيان أجنبى .

٥- تفصح المنشأة عن الأثر إلى البنود ذات الطبيعة النقديـة بعملـة أجنبيـة أو على القوائم المالية لعملية أجنبية نتيجة للتغيرات فى أسعار الصرف التى تحدث بعد تاريخ الميزانية إذا كان هذا التغير مـن الأهميـة بحيـث لا يكون لعدم الإفصاح تأثيره على مقدرة مستخدمى القوائم المالية فـى عمل تقييمات وإتخاذ قرارات بصورة سليمة .

٦- يشجع الإفصـاح أيضـاً عـن سياسـة المنشـاة فـى إدارة مخـاطر العملـة الأجنبية

٩- الإفصاح عن تكلفة الإقتراض .

تتضمن الفقرة التالية من المعيار المحاسبى رقم (١٤) القواعد المنظمة للإفصـاح عـن تكلفـة الإقـتراض ، و السياسـات المحاسـبية المتبعـة بشـأن معالجة تكاليف الأقتراض :-[١]

حيث يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلى :-

أ - السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكلفة الإقتراض .

ب- مبلغ تكلفة الإقتراض المرسلة خلال الفترة .

ج- معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكلفة الإقتراض المرسلة .

---

(١) ينظر الفقرة رقم(٥٩) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٤)

١٠- الإفصاح عن الإستثمارات .

تتضمن الفقرات التالية من المعيار المحاسبى رقم (١٦) القواعد المنظمة للإفصاح عن الإستثمارات ، و طرق تحديد القيمة الدفترية لها و أسس أعادة تقييم الأستثمارات طويلة الأجل على النحو التالى :- [١]

١-يجب الإفصاح عما يلى :-

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة فى شأن :

١- طريقة تحديد القيمة الدفترية للإستثمارات .

٢- المعالجة المحاسبية للتغيرات فى القيمة السوقية للإستثمارات المتداولة المدرجة بقيمتها السوقية .

٣- معالجة فائض إعادة التقييم عند بيع إستثمارات سبق إعادة تقييمها .

(ب) المبالغ ذات الأهمية النسبية المدرجة بقائمة الدخل وذلك عن :-

١- الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح والإيجارات الناتجة عن الإستثمارات طويلة الأجل والمتداولة .

٢- أرباح وخسائر التصرف فى الإستثمارات المتداولة .

٣- التغيرات فى قيمة الإستثمارات .

(ج) القيمة السوقية للإستثمارات القابلة للتسويق إذا كانت تلك الإستثمارات غير مدرجة بقيمتها السوقية .

(ء) القيمة العادلة للإستثمارات العقارية إذا كانت مبوبة كإستثمارات طويلة الأجل ولم تكن مدرجة بقيمتها العادلة .

(هـ) القيود الهامة على إمكانية بيع الإستثمارات أو الحصول على الدخل الناتج منها أو حصيلة بيعها .

---

[١] ينظر الفقرات (٤٧)-(٤٨) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٦) .

(و) يجب أن يفصح عما يلى بالنسبة للإستثمارات طويلة الأجل التى تدرج قيمتها بالدفاتر على أساس إعادة التقييم .

١- السياسة المحاسبية المتعلقة بدورية إعادة التقييم .

٢- تاريخ أخر إعادة تقييم تم إجراؤه .

٣- أساس إعادة التقييم وما إذا كان قد شارك فى هذا أخصائى تقويم من خارج المنشأة .

(ز) التغيرات فى فائض إعادة التقييم خلال الفترة المالية وطبيعة هذه التغيرات .

(ح) تحليل الإستثمارات فى محفظة الأوراق المالية وذلك بالنسبة للمنشآت التى ينصب نشاطها الرئيسى على عمليات تملك وإدارة الإستثمارات .

٢-يمكن الإفصاح عن الأمور التالية وذلك لمعاونة قارئ القوائم المالية على تقييمها:

(أ) تحليل الإستثمارات طويلة الأجل الى فئات أو مجموعات .

(ب) تقديرات إدارة المنشأة للقيمة العادلة للإستثمارات غير القابلة للتسويق .

(جـ) طريقة تقييم الإستثمارات غير القابلة للتسويق لمقارنتها بتكلفتها ، إذا أمكن ذلك .

(ء) قيمة فائض إعادة تقييم الإستثمارات التى تم التصرف فيها خلال الفترة المالية والذى سبق توزيعه على جملة الأسهم أو تحويله الى أسهم .

(هـ) تفاصيل أى إستثمار يمثل بمفرده جزءاً هاماً من مجموع أصول المنشأة .

١١- الإفصاح عن القوائم الماليةالمجمعة والإستثمارات فى الشركات التابعة .

تتضمن الفقرات التالية المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٧) القواعد المنظمة للإفصاح عن الطرق المستخدمة فى أثبات الأستثمارات فى الشركات التابعة على النحو التالى :-[1]

١- لا تحتاج الشركة القابضة التى تمتلكها بالكامل - شركة تابعة - شركة قابضة أخرى الى عرض قوائم مالية مجمعة ، وبشرط الحصول على موافقة أصحاب حقوق الأقلية فى حالة ما إذا كانت مملوكة بشكل شبه كامل للشركة القابضة ، ومثل تلك الشركة القابضة يجب أن توضح قوائمها المالية أسباب عدم عرض قوائم مالية مجمعة بالإضافة الى توضيح الأسس التى يتم على أساسها المحاسبة عن الشركات التابعة لها فى قوائمها المالية المستقلة ، كما يجب إيضاح اسم الشركة القابضة " المالكة لها " والتى تنشر قوائم مالية مجمعة .

٢- عند إعداد القوائم المالية المجمعة يجب إستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة وللأحداث التى تتم فى نفس الظروف وإذا لم يكن إستخدام سياسات محاسبية موحدة عملياً وذلك عند إعداد القوائم المالية المجمعة فإنه يجب الإفصاح عن ذلك مع إيضاح البنود فى القوائم المالية المجمعة والتى تطبق سياسات محاسبية مختلفة عليها .

٣- يجب إستكمال الإفصاحات التالية :-

(أ) فى القوائم المالية المجمعة يجب إعداد قائمة بالشركات التابعة الهامة وذلك بما يوضح أسماء تلك الشركات وبلد التأسيس أو الإقامة

---

[1] ينظر الفقرات رقم (٦) ،(١٨) ، (٢٨) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٧).

والحصة فى حقوق الملكية والحصة فى قوة التصويت إذا إختلفت عن الحصة فى حقوق الملكية .

(ب) فى القوائم المالية المجمعة وكلما كان ذلك ممكناً يجب إيضاح :-

١-أسباب عدم تجميع شركة تابعة .

٢-طبيعة العلاقة فيما بين الشركة القابضة والشركة التابعة والتى لا تمتلك فيها الشركة القابضة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر (عن طريق الشركات التابعة لها) ما يزيد عن نصف قوة التصويت .

٣-اسم المنشأة التى لم تعتبر شركة تابعة بسبب عدم وجود سيطرة على الرغم من إمتلاك الشركة القابضة لما يزيد عن نصف قوت التصويت بها سواء بطريق مباشر أو غير مباشر (عن طريق الشركات التابعة لها) .

٤-تأثير إقتناء وبيع شركات تابعة على المركز المالى فى تاريخ إعداد القوائم المالية وعلى نتائج الأعمال عن تلك الفترة وعلى أرقام المقارنة للفترة السابقة .

(ج) فى القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة يجب توضيح طريقة المحاسبة للشركات التابعة .

١٢- الإفصاح عن الإستثمارات فى شركات شقيقة .

تتضمن الفقرات التالية من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٨) القواعد المنظمة للإفصاح عن الطرق المحاسبية المستخدمة فى اعداد القوائم المالية المجمعة ، و اثبات تلك الأستثمارات بالقوائم المالية للشركة القابضة :- [1]

---

[1] ينظر الفقرات رقم (٢٥)،(٢٦) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٨) .

١-بالإضافة للإفصاح المطلوب فى الفقرة (١٣) يجب الإفصاح عما يلى:

(أ) بيان مناسب بأهم الشركات الشقيقة يتضمن نسبة ملكية المستثمر فى كل منها وكذا نسبته فى حق التصويت إذا كانت نسبة مختلفة .

(ب) الطرق المستخدمة فى المحاسبة عن تلك الإستثمارات .

٢-يجب تبويب الإستثمارات فى الشركات الشقيقة والتى تم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية كأصول طويلة الأجل ، على أن تدرج كبند مستقل بالميزانية .

ويجب الإفصاح عن نصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر هذه الإستثمارات بند مستقل فى قائمة الدخل ، كما يجب الإفصاح أيضاً عن نصيب المستثمر فى البنود غير العادية وبنود الفقرات المالية السابقة فى بند مستقل .

١٣- الإفصاح عن عمليات التأجير التمويلى

حيث تضمنت الفقرات التالية القواعد المرتبطة بالأفصاح عن الأسس المستخدمة بمعرفة المؤجر و المستأجر لأثبات عمليات التأجير التمويلى على النحو التالى :- [١]

الإفصاح فى القوائم المالية للمؤجر

تضمنت الفقرة العاشرة من المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٠) القواعد التالية للإفصاح عن عمليات التأجير التمويلى فى القوائم المالية للمؤجر حيث فى نهاية كل فترة مالية يجب الإفصاح فى القوائم المالية للمؤجر عما يلى:-

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة للتعرف على إيرادات التأجير .

[١] ينظر الفقرات رقم (١٠)، (١٤) من المعيار المحاسبى رقم (٢٠) .

(ب) سياسات الإهلاك المتبعة للتعرف على إيرادات التأجير .

(جـ) بيان تكلفة الأصول المؤجرة والحركة عليها ومجمع إهلاكها والحركة عليه وأرصدتها فى نهاية الفترة .

(ء) الأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات إنتقال ملكية الأصول المؤجرة

(هـ) أية مبالغ مدينة أو دائنة تنتج طبقاً للفقرة السادسة من ذلك المعيار والتى تقضى بما يلى :-

" تسجيل إيرادات عقود التأجير التمويلى على أساس معدل العائد الناتج من عقد الإيجار مضافاً اليه مبلغ يعادل قسط الإهلاك الدورى ويجنب الفرق بالزيادة أو النقص حسب الأحوال بين الإيراد المثبت بهذه الطريقة والقيمة الإيجارية المستحقة عن نفس الفترة المالية فى حساب مستقل مدين أو دائن يتم تسوية رصيده مع صافى القيمة الدفترية للمال المؤجر عند إنتهاء العقد " .

الإفصاح في القوائم المالية للمستأجر .

تضمنت الفقرة (١٤) من المعيار المحاسبى العشرين القواعد الخاصة بالإفصاح فى القوائم المالية للمستأجر حيث يجب أن يتم الإفصاح فى القوائم المالية للمستأجر عما يلى :-

(أ) بيان الأصول المستأجره على أن يتضمن ما يلى :-

- إجمالى القيمة التعاقدية لكل أصل محلله الى إجمالى القيمة الإيجارية وثمن الشراء .
- العمر الإنتاجى للأصول المستأجرة .
- القيمة الإيجارية السنوية .

(ب) تفاصيل مصاريف صيانة وإصلاح الأموال المؤجرة .

(ج) يجب تحليل إلتزامات الإستثمار التمويلي حسب تواريخ إستحقاقها بحيث يتم إيضاح ما يستحق سداده خلال السنوات المالية الخمس التالية كل على حدة ، وإجمالي ما يستحق سداده خلال السنوات بعد السنة الخامسة .

(ء) الإفصاح عن أي شروط مالية هامة تستلزمها عقود الإستثمار مثل الإلتزامات المحتملة عن تجديد تلك العقود أو إستخدام حق إختيار شراء الأصل ودفعات الإستجار الإحتمالية .

١٤- الأفصاح عن الأطراف ذو العلاقة :

تتضمن الفقرات التالية من المعيار المحاسبي المصري رقم (١٥) القواعد الخاصة بالأفصاح عن الأطراف ذو العلاقة :- [١]

١. هناك حالات خلالها يتطلب قيام المنشأة التي تعد القوائم المالية بالأفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة خلال الفترة التي تأثرت بتلك المعاملات :-

- شراء او بيع بضاعة تامة او غير تامة .
- شراء او بيع العقارات و الأصول الأخرى .
- تقديم او تلقى الخدمات .
- اعمال الوكالات .
- اعمال التأجير طويل الأجل .

---

[١] تعتبر الأطراف ذات علاقة اذا كان لدى أحد الأطراف القدرة على السيطرة على الطرف الأخر ، او كانت لديه القدرة على ممارسة تأثير هام على الطرف الأخر في أتخاذ القرارات المالية و التشغيلية ، و قد تناولت الفقرات (١٨)-(٢٤) من المعيار المحاسبي المصري رقم (١٥) تلك القواعد ، و الذي يناظر المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٤) .

- نقل البحوث و التطوير و المعرفة التقنية .
- اتفاقيات التراخيص .
- التمويل بما فى ذلك القروض و المساهمات النقدية و العينية .
- الضمانات .
- عقود الأدارة .

٢. عند وجود سيطرة يجب الأفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوى العلاقة بغض النظر عن حدوث معاملات مع تلك الأطراف .

فحتى يمكن لقارئ القوائم المالية ان يكون رأياً عن تأثير العلاقات مع الأطراف ذوى العلاقة على المنشأة التى تعد القوائم المالية ، فمن المناسب الأفصاح عن تلك العلاقات عند وجود السيطرة و بغض النظر عن حدوث معاملات مع تلك الأطراف ام لا .

٣. اذا كانت هناك معاملات مع الأطراف ذوى العلاقة يجب على المنشأة التى تعد القوائم المالية الأفصاح عن طبيعة العلاقات مع تلك الأطراف و أنواع و عناصر تلك المعاملات التى تعتبر ضرورية لفهم القوائم المالية .

و عادة ما تتضمن عناصر المعاملات الضرورية لفهم القوائم المالية ما يلى :-

أ- اشارة الى حجم المعاملات سواء فى شكل قيمة او نسبة ملائمة.

ب- مبالغ او نسب ملائمة للبنود القائمة .

جـ- سياسات التسعير .

٤. يمكن تجميع البنود المتشابهة عند الأفصاح ما لم يكن من الضرورى الأفصاح المنفصل لبند ما بهدف فهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على القوائم المالية للمنشأة التى تعدها .

٥.من الضرورى الأفصاح عن المعاملات بين أعضاء المجموعة فى القوائم المالية المجمعة ، حيث أن تلك القوائم المجمعة تعرض معلومات عن الشركة القابضة و الشركة التابعة كمنشأة واحدة أما المعاملات مع الشركات الشقيقة و التى يتم المحاسبة عنها طبقاً لطريقة حقوق هى فهى لا تستبعد عند أعداد القوائم المالية المجمعة ، و من ثم فانها تتطلب الأفصاح المستقل عنها كمعاملات بين أطراف ذوى علاقة.

١٥- الأفصاح عن أمور أخرى لم يصدر بها معايير مصرية :

فيما يلى بعض الأمور المحاسبية التى لم يصدر بها بعد معايير محاسبة مصرية بعد و التى يتعين الأفصاح عنها فى الأيضاحات المتممة للقوائم المالية ، و سوف يتم ذلك تأسيساً على معايير المحاسبة الدولية على النحو التالى :-

١/١٥ الأفصاح عن المحاسبة عن الضرائب على الدخل .

و يتم ذلك وفقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (١٢) بعنوان المحاسبة عن الضرائب على الدخل ، حيث يتعين عرض الأمور المتعلقة بالضريبة على الدخل بالقوائم المالية ، حيث نص المعيار على وجوب تحميل صافى ربح المنشأة بعبء مصروف الضريبة خلال الفترة المحاسبية و أرصدتها و كيفية عرض تلك المبالغ بالقوائم المالية .

٢/١٥ عرض المعلومات المالية على أساس القطاع .

حيث يتم ذلك وفقاً للمعيار الدولى رقم (١٤) و الذى يحدد كيفية عرض المعلومات المالية على اساس القطاعات المختلفة بالمنشأة ،خاصة اذا كانت تمثل صناعات مختلفة او تعمل فى مناطق جغرافية مختلفة .

٣/١٥ عرض المعلومات التى تعكس أثار تغير الأسعار .

و يتم ذلك وفقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (١٥)، حيث يتم عرض البيانات و المعلومات التى تعكس أثر التغير فى الأسعار و التى تتمثل فى قيمة التسويات المرتبطة بأهلاكات الأصول الثابتة و تكلفة المبيعات و بنود النقدية و القروض او حقوق الملكية .

١٥/ ٤ الأفصاح عن ربح السهم

و يتم ذلك طبقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (٣٣) حيث يتعين عرض كل من ربح السهم الأساسى و ربح السهم المخفض بقائمة الدخل لكافة الفترات المالية المعروضة بالقوائم حتى لو كان ربح السهم المشار اليه بالسالب ، كما يتطلب المعيار أيضا الأفصاح عن قيمة صافى الأرباح المستخدمة فى حساب كل من ربح السهم الأساسى و المخفض و أجراءات المطابقة بينهما ، و كذا الأفصاح عن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال الفترة المستخدمة فى حساب كل من ربح السهم الأساسى و المخفض و أجراءات المطابقة بينهما.

٤/٥ دور وز أجراءات مراقب الحسابات :

نظراً لأن القوائم المالية تعتمد فى اعدادها على سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة الى أخرى ، لذا فإن الأفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة المتبعة بواسطة المنشأة يعتبر امراً هاماً و ضرورياً

لمستخدمى القوائم المالية ، و ذلك حتى يمكنهم فهم تلك القوائم بصورة صحيحة .

هذا و يجب أن يكون الأفصاح عن السياسات المحاسبية جزء متمم للقوائم المالية ، و من الناحية العملية فإن الأفصاح عن السياسات المحاسبية غالباً ما يكون بعد قائمة المركز المالى و قائمة الدخل و قائمة التدفقات النقدية .

هذا من ناحية ، و من ناحية اخرى يجب أن يتم الأفصاح عن كافة المعلومات الهامة التى تعتبر ضرورية فى الأيضاحات المتممة للقوائم المالية حتى تكون واضحة و مكفهومة ، و من هنا يتعين الأفصاح عن أمور خاصة هامة مثل أسم المنشأة و موطن تأسيسها او جنسيتهاو الفترة التى تغطيها تلك القوائم و طبيعة نشاط المنشأة و شكلها القانونى و نوع العملة للقيم التى تضمنتها تلك القوائم ، كما يجب أضافة المعلومات التى تؤدى الى توضيح قيم البنود التى تحتويها القوائم المالية و أسس تبويبها ، كما يتعين أيضاً الأفصاح عن أمور محاسبية سواء تعلق ذلك بألصول و الخصوم و حقوق الملكية (بقائمة المركز المالى) أو بنود قائمة الدخل و قائمة التدفقات النقدية .

ولاشك أن كافة تلك الأفصاحات (السياسات المحاسبية المتبعة او المعلومات الواجبة الأفصاح عنها سواء اكانت عامة او محاسبية) ستعين ان يتم ابرازها و عرضها فى الأيضاحات المتممة للقوائم المالية .

و يجب على مراقي الحسابات أن يتأكد و يتحقق من قيام ادارة الشركة بالألتزام بتلك الأفصاحات حسب معايير المحاسبة المصرية (أو الدولية) .

و يجب أن يشير فى تقريره عن تلك الأمور ، و هنا يقترح المؤلف أهمية تعديل تقرير مراقب الحسابات بضرورة التحديد الصريح للأيضاحات المتممة للقوائم المالية و ذلك فى الفترة التى يشير فيها الى القوائم المالية محل المراجعة على النحو التالى :-

---

تقرير مراقب الحسابات

الى السادة / مساهمى شركة ....

قمنا بمراجعة القوائم المالية (قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية) و الأيضاحات المتممة لها طبقاً لمعايير المراجعة الدولية .

و فى رأينا أن القوائم المالية و أيضاحاتها المتممة لها تعطى صورة عادلة عن ....
...................وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ....

و حتى يمكن لمراقب الحسابات التحقق من التزام الشركات بالأفصاحات التى تتطلبها معايير المحاسبة المصرية ، يمكن أن يستعين بقائمة الفحص الأختيارية التالية التى تتضمن الأرشادات التى تمكنه من الوفاء بذلك الألتزام .

قائمة فحص الإلتزام بالأفصاحات فى الأيضاحات المتممة للقوائم المالية

الأفصاحات	الأجابة			ملاحظات مراقب الحسابات
	نعم	لا	لا ينطبق	
١- السياسات المحاسبية				
• فى حالة عدم أتباع الإفتراضات الأساسية المحاسبية (الإستمرارية - الثبات - الأستحقاق) عنداعداد القوائم المالية فهل تم الأفصاح عن ذلك مع بيان أسباب عدم أتباعها ؟				
• هل تم الأفصاح عن كافة السياسات المحاسبية الهامة المتبعة فى اعداد القوائم المالية و ذلك بصورة واضحة و مختصرة بالأيضاحات المتممة للقوائم المالية و أنه قد تم الأشارة بالقوائم المالية أن تلك الأيضاحات جزء من القوائم المالية و متمم لها ؟				
• هل الأفصاحات و الأيضاحات الواردة بالقوائم المالية تتضمن أى إفصاحات عن سياسات محاسبية خاطئة او غير سليمة ؟				
٢- المخزون				
• هل تم الأفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة فى تقييم الأنواع المختلفة من المخزون متضمنة الطرق المستخدمة فى كيفية تحديد تكلفة المخزون ؟				
• هل تم الأفصاح عن القيمة الدفترية لأنواع المخزون و تم تبويب القيمة الدفترية تبعاً لطبيعة النشاط ؟				
• هل تم تحديد القيمة الدفترية للمخزون أخر الفترة على اساس صافى القيمة البيعية ؟				
• هل تم الأفصاح عن قيمة أى ايرادات مثبتة بالقوائم المالية تكون ناتجة عن ارتفاع فى قيمة مخزون سبق تخفيض قيمته لصافى القيمة البيعية فى فترات مالية سابقة و الأسباب التى ادت الى ارتفاع قيمة المخزون مرة اخرى و بالتالى اثبات تلك الأيرادات ؟				
• هل تم الأفصاح عن القيمة الدفترية لأنواع المخزون المرهون كضمان مقابل اللتزامات على المنشأة ؟				
• هل تم ألفصاح عن تكلفة البضاعة المباعة و تكاليف التشغيل المحملة خلال الفترة المالية مبوبة حسب طبيعتها ؟				

الأفصـــــاحـــــات	الأجــــــابة			ملاحظات
	نعم	لا	لا ينطبق	مراقب الحسابات
●فى حالة استخدام طريقة الوارد اخيراً يصرف أولا و هل تم الأفصاح عن الفرق فى قيمة المخزون محسوبا طبقاً لأى من : أ- القيمة الأقل لحساب قيمة المخزون بأستخدام طريقة الوارد اولا يصرف أولا او طريقة المتوسط المرجح . ب- القيمة الأقل عند حساب المخزون بأستخدام طريقة القيمة الحالية أو صافى القيمة البيعية . **٣- الأهلاك :** ● هل تم الأفصاح عن اثر و سبب اى تغير فى السياسات المحاسبية المتبعة بشأن الأهلاك التى تكون قد تمت خلال الفترة ؟ ● هل تم الأفصاح عن أثر التغيرات فى الأعمار الأفتراضية للأصول الهامة القابلة للأهلاك ؟ ● هل تم الأفصاح عن أسس تقييم الأصول القابلة للأهلاك و ذلك ضمن السياسات المحاسبية المتبعة ؟ ● هل تم الأفصاح عن الأمور التالية بالنسبة لكل أصل من الأصول القابلة للأهلاك ؟ أ. طرق حساب الأهلاك . ب. الأعمار الأفتراضية للأصول او معدلات الأهلاك المستخدمة . ج. اجمالى قيمة الأهلاك المحمل على الفترات المالية . د. اجمالى قيمة الإهلاك المحمل على الفترة المالية .اجمالى قيمة الأصول القابلة للأهلاك و مجمع الأهلاك المتعلقة بها . **٤- المعلومات الأخرى الواجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية :** ● هل تم الأفصاح عن كافة المعلومات الضرورية التى تجعل القوائم المالية واضحة و مفهومة ؟ ● هل تم الأفصاح بالقوائم المالية عن العناصر التالية ؟ – أسم المنشأة . – بلد التأسيس . – تاريخ الميزانية . – الفترة المالية التى تغطيها القوائم المالية . – ملخص عن النشاط .				

الأفصـــــاحــــات	الأجـــــابة			ملاحظات مراقب الحسابات
	نعم	لا	لا ينطبق	
– الكيان القانونى للمنشأة – عملية القيد التى ظهرت بها القوائم المالية . ● هل تم أضافة المعلومات الضرورية الضافية – اذا لزم الأمر – لجعل المبالغ و تبويب العناصر المالية تظهر بصورة واضحة و مفهومة؟ ● هل ادماج البنود الهامة مع بنود اخرى او اجراء مقاصة بينها و بين حسابات اخرى قد تم بالنسـ لبنود واضحة و يمكن فصلها بطريقة مناسبة ؟ ● هل ظهرت أرقام المقارنة المتعلقة بالفترة المالية السابقة بالقوائم المالية ؟ ● هل تم عمل الأفصاحات اللازمة عن الأمور التالية ؟ أ. القيود على ملكية الأصول . ب. الضمانات المقدمة مقابل الألتزامات . ج. طرق تكوين صناديق المعاشات و مكافآت ترك الخدمة . د. المبالغ المتعلقة بالألتزامات المحتملة . ه. الأرتباطات الرأسمالية المستقبلية . **٥- تكاليف الأبحاث و التطوير** ● هل تم الأفصاح عن الأمور التالية ؟ أ. السياسات المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الأبحاث و التطوير . ب. قيمة و تكاليف الأبحاث و التطوير المحملة كمصروفات خلال الفترة المالية . ج. طرق الأستهلاك المستخدمة بشأن تكاليف الأبحاث و التطوير . د. معدلات الأستهلاك المستخدمة . ه. حركة و أرصدة تكلفة أنشطة الأبحاث و التطوير المرسملة خلال الفترة المالية . **٦- الإلتزامات المحتملة و الأحداث التالية لتاريخ الميزانية :** ● هل تم الأفصاح عن الخسائر المحتملة بخلاف الخسائر التى حملت كمصروفات فعلية و التى يكون إحتمال حدوثها كبيرا ؟ ● هل تضمن الأفصاح عن الإلتزامات المحتملة الأمور التالية ؟ أ. طبيعة الألتزام المحتمل .				

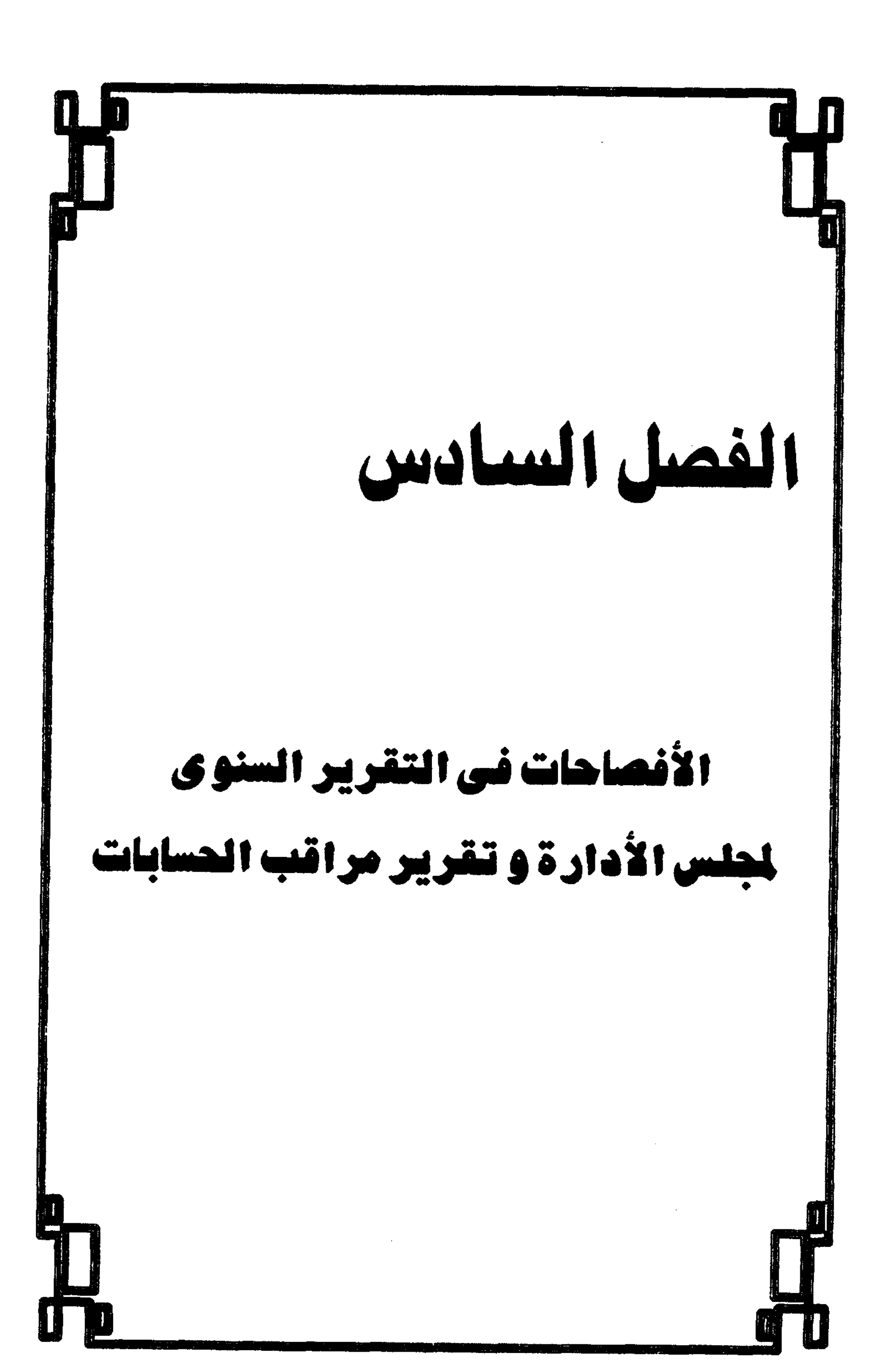
الأفصـــاحـــات	الأجـــابة			ملاحظات مراقب الحسابات
	نعم	لا	لا ينطبق	
ب- العوامل التى أدت الى وجود عدم التأكد المتعلق بالألتزام المحتمل . ج. الأثر المقدر للإلتزام المحتمل على القوائم المالية. ● هل تم تعديل الأصول و الألتزامات بالأحداث التالثة لتاريخ الميزانية و التى توفر أدلة أضافية عن الأمور التقديرية التى كانت قائمة فى تاريخ الميزانية ؟ ● هل تم الأفصاح عن الأحداث التالية لتاريخ الميزانية و التى لا تتطلب تعديل الأصول و الألتزامات فى تاريخ الميزانية ● هل تم الأفصاح عن أية أمور قد تؤثر على فرص الإستمرارية بالمنشأة ؟ ● هل تم الأفصاح عن التوزيعات المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية و قبل اعتمادها و التى من الممكن أن تكون قد أثرت فى القوائم المالية ؟ ● هل تم الأفصاح عن العبء الضريبى المتعلق بالأمور التالية ؟ د. العبء الضريبى المتعلق بايرادات النشاط العادى . ه. العبء الضريبى المتعلق بالبنود غير العادية أو الأخطاء الجوهرية المكتشفة . و. العبء الضريبى المتعلق بفائض اعادة تقييم الأصول - إن وجد . **٧- عقود الإنشاءات (تستخدم لشركات المقاولات فقط) .** ● هل تم الأفصاح عن ايرادات عقود الأنشاءات المحققة خلال الفترة المالية . ● هل تم الأفصاح عن الطريقة المستخدمة فى تحديد ايرادات العقود المحققة خلال الفترة المالية . ● هل تم الأفصاح عن الطريقة المستخدمة فى تحديد مرحلة الأتمام التى وصل اليها تنفيذ العقود . ● هل تم الأفصاح عن الأمور التالية و المتعلقة بالعقود التى مازالت تحت التنفيذ فى تاريخ الميزانية : أ. اجمالى التكاليف التى تمت بالنسبة للعقود و الأرباح المحققة منها حتى تاريخ القوائم المالية . ب. المبالغ المحصلةمقدما من العملاءعلى ذمةالعقود . ج. التأمينات المحتجزة على ذمة عقود الأنشاءات.				

الأفصاحات	الأجابة			ملاحظات مراقب الحسابات
	نعم	لا	لا ينطبق	
• هل تم الأفصاح عن المبالغ المستحقة على العملاء عن الأعمال المنفذة بجانب الأصول بالميزانية و كذا المبالغ المستحقة للعملاء عن الأعمال بجانب الإلتزامات بالميزانية .				
٨- الضرائب على الدخل :				
• هل تم الأفصاح عن الطريقة المستخدمة فى تحديد العبء الضريبى عن الفترة المالية و قيمة الضريبة المستحقة عنها .				
• هل تم الأفصاح عن الموقف الضريبى للمنشأة حتى تاريخ الميزانية .				
• هل تم الأفصاح عن العبء الضريبى المتعلق بالأمور التالية ؟				
أ. العبء الضريبى المتعلق بايرادات النشاط العادى .				
ب. العبء الضريبى المتعلق بالبنود غير العادية أو الأخطاء الجوهرية المكتشفة .				
ج. العبء الضريبى المتعلق بفائض اعادة تقييم الأصول .				
٩- الأصول الثابتة :				
• هل تم الأفصاح عن الأمور التالية و ذلك بالنسبة لكل نوع من أنواع الأصول الثابتة ؟				
أ. أسس القيم المستخدمة فى تحديد القيمة الدفترية.				
ب. طرق الهلاك المستخدمة .				
ج. الأعمار الإفتراضية للأصول الثابتة أو معدلات إهلاكها .				
د. القيمة الدفترية للأصول الثابتة و مجمع الأهلاك فى كل من بداية و نهاية الفترة المالية .				
ه. بيان بالأضافات و الأستبعادات التى تمت على الأصول الثابتى خلال الفترة بالأضافة الى مايلى :				
– إقتناء أصول ثابتة من خلال شراء شركات تابعة .				
– الزيادة او النقص الناتج عن اعادة التقييم .				
– التخفيض على قيمة الأصول الثابتة الناتج عن أنخفاض المنفعة الأقتصادية المستقبلية منها عن قيمتها الدفترية أو العكس .				
• هل تم الأفصاح عن الأمور التالية بالقوائم المالية؟				
أ.وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة للمنشأة.				

الأفصاحات	الأجابة			ملاحظات مراقب الحسابات
	نعم	لا	لا ينطبق	
ب. الأصول المرهونة ضماناً للقروض أو الألتزامات . جـ. قيمة النفقات المتعلقة بالأصول التى ما زالت تحت الأنشاء . د. قيمة الأرتباطات الرأسمالية المتعلقة بأقتناء الأصول الثابتة . ● فى حالى اذا ما تم اعادة تقييم الأصول الثابتة هل تم الأفصاح عن الأمور التالية ؟ أ. الأسس المستخدمة فى اعادة تقييم الأصول . ب. التاريخ المستخدم فى اعادة التقييم . ج. مدى إستخدام أو أشتراك مقيمين محايدين . د. الأصول الثابتة المدرجة بالتكلفة ناقصاً مجمع الأهلاك الخاص بها . ه. فائض اعادة التقييم شاملا الحركة خلال الفترة المالية و أية قيود على توزيع رصيد هذا الفائض على المساهمين . **١٠- المحاسبة عن عقود التأجير التمويلى :** **أولاً: القوائم المالية للمستأجر :** ● هل تم الأفصاج عن قيمة الأصول المستأجرة ؟ ● هل تم الأفصاح عن الألتزامات المستقبلية المتعلقة بعقود التأجير التمويلى شاملة قيمة تلك الإلتزامات و تاريخ استحقاقها و أية التزامات محتملة بشأن تلك العقود ؟ **ثانياً القوائم المالية للمؤجر :** ● هل تم الأفصاح عن اجمالى الأستثمار فى التأجير التمويلى ؟ ● هل تم الأفصاح عن الأساس المستخدم فى تحميل ايرادات التأجير ؟ **١١- الأيراد .** ● هل تم الأفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة فى أثبات الأنواع الهامة من الأيرادات ؟ ● هل تم تبويب الأنواع المختلفة من الأيرادت بحيث يكون قد تم الفصل بين : – المبيعات . – ايرادات المبيعات . – ايرادات الفوائد .				

الأفـــصــــاحــــات	الأجــــابة			ملاحظات مراقب الحسابات
	نعم	لا	لا ينطبق	
– ايرادات الأستثمارات . – الأيرادات من الأتاوات . **١٢– أثـار التغـيرات فـى اسـعار صـرف العمـلات الأجنبية :** ● هل تم الأفصـاح عـن قيمـة نـاتج فـروق تقييـم العملات الأجنبية المدرجة ضمن قائمة الدخل . ● هل تم الأفصـاح عـن قيمـة نـاتج فـروق تقييـم العملات الأجنبية المدرجة ضمن حقوق الملكيـة و حركة و رصيد ذلك الحساب خلال العام . ● هل تم الأفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن تقييم و ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبيـة خـلال العـام و كـذا أرصدتهـا فـى تـاريخ القوائـم المالية . **١٣– تكاليف الأقتراض :** ● هل تم الأفصـاح عن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الإقتراض ؟ ● هل تم الأفصاح عن قيمة تكاليف الإقتراض التـى تم رسملتها خلال الفترة المالية ؟ ● هل تم الإفصـاح عن معدل الرسملة المسـتخدم لتحديد قيمة تكاليف الأقتراض القابلة للرسملة ؟ **١٤– الأطراف ذوى العلاقة :** ● هل تم الأفصـاح عن مدى وجـود الأطـراف ذوى العلاقة ممن لهم سيطرةعلى المنشأة وذلك بغض النظرعن وجودمعاملات قد تكون قد تمت معهم فعلياً ؟ ● فـى حالـة وجـود معـاملات مـع الأطـراف ذوى العلاقة ، هل تم الإفصاح عن الأمور التالية ؟ أ. طبيعـة العلاقـة بيـن المنشـأة و الأطـراف زوى العلاقة . ب. طبيعـة و أنـواع المعـاملات التـى تمـت مـع الأطراف ذوى العلاقة . ج. الأمور الهامة المتعلقة بالمعاملات مع الأطـراف ذوى العلاقة بما يجعل القوائم المالية مفهومة . **١٥ – الأستثمارات :** ● هل تم الأفصاح عن الأمور التالية ؟ ١. السياسات المحاسبية المتبعة بشأن : أ– تحديد صافى القيمة الدفترية للاستثمارات .				

الأفــصـــــاحـــات	الأجـــــابة			ملاحظات مراقب الحسابات
	نعم	لا	لا ينطبق	
ب- المعالجة المحاسبية بشأن التغير فى القيمة السوقية للأستثمارات و ذلك فى حالة أثباتها بالقيمة السوقية . جـ- المعالجة المحاسبية لفائض اعادة التقييم عند بيع استثمارات كان يعاد تقييمها . ٢. المبالغ الهامة المدرجة بالأيرادات و المتعلقة بالعناصر التالية : أ- ايرادات فوائد السندات ،الأتاوات ،التوزيعات و الفوائد على الأستثمارات طويلة و قصيرة الأجل. ب- الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع الاستثمارات قصيرة الأجل . جـ- التغير فى القيمة السوقية للأستثمارات قصيرة الأجل و ذلك فى حالة أثباتها بالقيمة السوقية . ٣. القيمة للأستثمارات المتداولة المثبتة بالدفاتر بخلاف القيمة السوقية . ٤. القيمة العادلة للاستثمارات طويلة الأجل المثبتة بالدفاتر بخلاف القيمة العادلة . ٥. القيود المفروضة على بيع الأستثمارات (قيود على الملكية) و كذا القيود المفروضة على الحصول على الأيرادات أو المتحصلات النقدية من تلك الأستثمارات . ٦. السياسة المتبعة بشأن الأستثمارات التى يعد تقييمها (بالنسبة للأستثمارات طويلة الأجل) و تاريخ أخر تقييم تم بشأنها و الأسس المتبعة فى اعادة التقييم . ٧. حساب حركة فائض اعادة التقييم خلال الفترة المالية و طبيعة تلك الحركة . ٨. مكونات محفظة الأستثمارات طويلة الأجل (فى حالة اذا ما كان النشاط الرئيسى للمنشأة هو الأستثمار فى الأوراق المالية) . ● هل تم مراعاة الفصل بين الأستثمارات قصيرة الأجل و الأستثمارات طويلة الأجل و ذلك عند عرضهما بالقوائم المالية .				



الفصل السادس

الأفصاحات فى التقرير السنوى لمجلس الأدارة و تقرير مراقب الحسابات

الفصل السادس

الافصاحات فى التقرير السنوى لمجلس الإدارة وتقرير مراقب الحسابات

مقدمة

تعتبر القوائم المالية هى عصب التقارير المالية ، كما أنها تعد منتج نهائى من منتجات المحاسبة ووسيلة من وسائل توصيل المعلومات المالية للمستفيدين منها .

آلا أن التقارير المالية تتضمن أيضاً تقرير مجلس الإدارة وتقرير مراقب الحسابات ، فضلاً عن ذلك فأنها تحتوى على كثير من المعلومات المالية وغير المالية والتى قد لا توجد بالقوائم المالية ، ومثال ذلك المعلومات المتعلقة بالنشاط الانتاجى والتسويقى لمنشآت الأعمال ، كما أنها تشتمل أيضاً على بيانات عن العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والبيئية التى قد تؤثر على أنشطة الشركة مستقبلاً .

ولا شك أن لتقرير المراجع أهمية كبيرة لمنشآت الأعمال وللدلالة على ذلك أن توصيات الهيئات المهنية وأحكام التشريعات فى البلاد المختلفة قد عنيت بشكل خاص بوضع حد أدنى للبيانات التى يجب أن يشتمل عليها التقرير ترشيداً لأصحاب المال والإدارة وجميع الجهات التى تعينها أمور المنشأة فى الحكم على مجريات الأمور فيه وعلى نتيجة نشاطها ومركزها المالى .

وتحكم أعتبارات عدة الإفصاحات التى يتضمنها التقرير وأهمها اعتبارات قانونية تتبلور فى التشريعات السارية واعتبارات مهنية تتبلور فى توصيات الهيئات المهنية ، وكذلك مسئولية مراقب الحسابات عما قام به من أعمال .

لأهمية التقارير المالية عموماً ، وتقريرى مجلس الإدارة ومراقب الحسابات خصوصاً ، أهتم هذا الفصل بدراسة المعلومات التى يجب الافصاح عنها فى هذين التقريرين فى ضوء المتطلبات القانونية والمعايير المهنية الصادرة فى هذا الشأن طبقاً للمتطلبات القانونية لمعايير المحاسبة .

تحقيقاً لذلك سوف يتم تقسيم الفصل على النحو التالى : –

١/٦ الافصاح فى تقرير مجلس الإدارة ودور وإجراءات مراقب الحسابات فى ضوء المتطلبات القانونية والمعايير المهنية .

٢/٦ معايير اعداد تقارير مراقبى الحسابات .

٣/٦ الافصاح فى تقارير مراقبى الحسابات طبقاً للمعايير المهنية .

٤/٦ الافصاح فى تقارير مراقبى الحسابات طبقاً للمتطلبات القانونية .

١/٦ الافصاح فى تقرير مجلس الإدارة ودور وإجراءات مراقب الحسابات فى ضوء المتطلبات القانونية والمعايير المهنية .

تصدر منشآت الأعمال سنوياً كتيب يحتوى على قوائمها المالية وتقرير مجلس الإدارة وتقرير مراجع الحسابات ، وقد جرى العرف على تسمية ذلك الكتيب باصطلاح التقرير السنوى **Annual Report** ، والذى يتضمن ما يتطلبه القانون أو العرف من معلومات مالية وغير مالية أخرى ، بالإضافة الى القوائم المالية التى تم مراجعتها ، وعادة ما يشار الى مثل تلك المعلومات فى معايير المراجعة باصطلاح المعلومات الأخرى .

وكأمثلة على تلك المعلومات الأخرى **Other information** تقارير الإدارة أو مجلس الإدارة **Report of Board of director Report'Chairman** .

وهى تتضمن بوجه عام معلومات عن الشركة وأهدافها ومركزها المالى والتسويقى ، ومعلومات عن الانتاج ودرجة نمو المبيعات والأرباح والعوامل المؤثرة فى نشاط الشركة فى المستقبل ، كذلك تشمل أيضاً التقرير عن معلومات عن الأصول والتغيرات التى حدثت فيها خلال السنة المالية ، وحقوق الملكية وسياسة توزيع الأرباح ومعلومات عن العاملين .

وتنص المادة (٦٤) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أن يقوم مجلس إدارة الشركة المساهمة بأعداد تقرير عن نشاط الشركة عن السنة المالية المنتهية تمهيداً لعرضه على الجمعية العامة العادية للشركة ، وتتمثل أهم البنود التى يشتمل عليها تقرير مجلس الإدارة طبقاً للملحق رقم (١) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات على ما يلى : -

١- الموقف العام للشركة ونتيجة الأعمال ومستقبل الأعمال استناداً الى الموقف فى السنة المالية السابقة والتصورات عن ذلك الموقف فى السنة التالية .

٢- المشروع المقترح لتوزيع الأرباح المقترحة أو التصرف فى الخسائر .
٣- الاقتراحات الخاصة بتكوين الاحتياطى أو إجراء أى تغيرات عليه .
٤- الأنشطة الرئيسية الخاصة بالشركة وشركاتها التابعة ، وأى تغير يحدث فى ملكية الشركات التابعة لها خلال السنة .
٥- أى تغيرات رئيسية فى الأصول الثابتة أو أى شركات تابعة ، رأس المال العامل .
٦- نسبة حجم الأعمال وصافى الربح أو الخسائر موزعة على مختلف النشاطات الرئيسية للشركة .
٧- حجم التصدير .
٨- بيان بالتبرعات .
٩- بيان بالأسهم والسندات التى تم إصدارها خلال العام .
١٠- أية بيانات إضافية أخرى يرى مجلس الإدارة عرضها على الجمعية العامة ، ويكون عرض الأرقام بالمقارنة مع أرقام السنة السابقة .

ولا شك أن معايير المراجعة قد نصت على مسئولية مراقب الحسابات عن المستندات ومنها تقرير مجلس الإدارة التى تتضمن فى طياتها القوائم المالية المرفقة ، كما نصت تلك المعايير على ضرورة قيام المراجع بتصحيح أى أختلاف واضح أو جوهرى قد يلاحظ عن قراءته لتلك المستندات .

ولعل أبرز تلك الإيضاحات ما أصدره المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين فى ديسمبر ١٩٧٥ بعنوان المعلومات الأخرى الموجودة فى مستندات تحتوى على بيانات مالية تعم مراجعتها **Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements** ، ويتم تطبيق ذلك

المعيار بصفة عامة على ثلاثة أنواع من التقارير السنوية هى .[1]

- تقارير سنوية لحملة الأوراق المالية – وهى التقارير السنوية المقدمة من مجلس الإدارة الى حملة الأسهم .
- تقارير سنوية للمنشآت الخيرية .
- تقارير سنوية يم استيفائها مع جهات تنظيمية قانونية رقابية تعمل خلال قانون تنظيم تداول الأوراق المالية .

كذلك فقد صدر المعيار الدولى للمراجعة رقم (١٤) بعنوان المعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوى المشتمل على القوائم المالية التى تم مراجعتها والذى أشار إلى مايلى : –

فى بعض الحالات ، يكون هناك التزام قانونى أو تعاقدى بأن يصدر المراجع تقريراً عن هذه المعلومات الأخرى ، وفى حالات أخرى لا يوجد مثل هذا الالتزام .

ومع ذلك يجب على المراجع أن يأخذ فى الاعتبار هذه المعلومات الأخرى عند إصداره لتقريره عن القوائم المالية ، حيث أن مصداقية القوائم المالية التى تم مراجعتها قد تتأثر نتيجة للتناقص بينها وبين تلك المعلومات الأخرى .

ويهدف هذا المعيار الى توضيح دور المراجع نحو هذه المعلومات الأخرى التى لا إلزام عليه فى إصدار تقرير عنها ، وعند وجود إلزام على المراجع لإصدار تقرير محدد عن المعلومات الأخرى ، فإن مسئولية المراجع تتحدد طبقاً لطبيعة هذا الالتزام .

---

(1) لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى : –
– د. أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جوده أداء مراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧، ص ٥٥٠ – ٥٥٣ .

وتتمثل إجراءات المراجعة التى يمكن أن يقوم بها مراقب الحسابات بخصوص تقرير مجلس الإدارة فيما يلى : -

الحصول على المعلومات الأخرى

حتى يتمكن المراجع من دراسة المعلومات الأخرى الواردة فى التقرير السنوى يجب عليه الحصول على تلك المعلومات فى الوقت المناسب ولهذا يلزم على المراجع أن يتفق من المنشأة على الترتيبات المناسبة للحصول على تلك المعلومات قبل إصدار تقريره عن القوائم المالية ، وعندما لا تكون جميع المعلومات الأخرى متاحة قبل إصدار تقرير المراجع عن القوائم المالية ، يجب عليه فى مثل هذه الحالة إتباع الإرشادات الوادرة فى الفقرات ١٦ - ٣٠ من هذا المعيار .

أخذ المعلومات الأخرى فى الاعتبار

يتحدد هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية بافتراض أن مسئولية المراجع محددة بالمعلومات الواردة فى تقريره ، ومع أن المراجع لا تقع عليه مسئولية القيام بإجراءات مراجعة ما إذا كانت المعلومات الأخرى المقدمة سليمة ، ألا أنه يجب عليه قراءتها لتحديد ما إذا كان هناك خلاف جوهرى بينها وبين ما هو مثبت فى القوائم المالية ، وعند قراءته لهذه المعلومات لهذا الغرض فأنه قد يقف على تحريف ملموس للحقائق .

تعتبر المعلومات الأخرى أو طريقة عرضها متناقضة جوهرياً عندما تتعارض مع المعلومات الواردة فى القوائم المالية ، والتناقض الجوهرى هذا يثير الشك حول نتيجة المراجعة التى تم استخلاصها فى الأدلة التى سبق الحصول عليها وبالتالى حول الأساس الذى ارتكز عليه المراجع فى تقرير عن القوائم المالية .

لغرض هذا المعيار يعتبر تحريفاً للحقيقة ، ذكر أو عرض غير صحيح لمعلومات هامة لا تتعلق بالأمور التى تظهر فى القوائم المالية .

التناقضات الجوهرية

إذا علم المراجع من قراءته للمعلومات الأخرى بوجود تناقض جوهرى ، يجب عليه أن يقرر ما إذا كانت المعلومات الأخرى أو القوائم المالية تحتاج الى تعديل ويجب عليه إخطار المنشأة بذلك .

إذا كان التعديل ضرورياً للقوائم المالية ورفضت المنشأة إجراء هذا التعديل يجب على المراجع أن يبدى رأياً متحفظاً أو سلبياً على حسب الأحوال.

إذا كان التعديل ضرورياً للمعلومات الأخرى ورفضت المنشأة إجراء مثل هذا التعديل ، يجب على المراجع دراسة إمكانية تضمين تقريره فقرة تفسيرية توضح التعارض الجوهرى أو أتخاذ إجراءات أخرى مثل منع إدراج تقريره فى الكتيب أو الانسحاب من المهمة ، ويتوقف الإجراء الذى يتخذه المراجع على ظروف الحال وكذلك على طبيعة وأهمية التعارض .

التحريف الجوهرى للحقائق

إذا علم المراجع عند قراءته للمعلومات الأخرى أنها على الرغم من عدم تعارضها مع القوائم المالية ألا أنها تحتوى على تحريف جوهرى للحقائق ، يجب عليه حينئذ مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة .

وعند مناقشة الموضوع مع الإدارة ، يجب على المراجع أن يضع فى اعتباره أنه قد يكون على درجة مناسبة من الكفاءة لتقييم صلاحية المعلومات الأخرى ، أو ردود الإدارة على استفساراته ، أو أن يأخذ فى اعتباره أنه قد يكون هناك أختلافات قائمة فى الاجتهاد أو الرأى بينه وبين الإدارة .

إذا ظل المراجع معتقداً فى وجود ما يشككه فى صحة المعلومات الأخرى حتى بعد مناقشة الإدارة ، فيجب عليه أن يطلب منها استشارة جهة أخرى مثل المستشار القانونى للمنشأة ، وعليه أخذ ما يتلفاه من رأى فى الأعتبار .

إذا تبين للمراجع وجود تحريف جوهرى للحقائق وأن إدارة المنشأة ترفض تصحيحه ، يجب عليه التفكير فى اتخاذ خطوات مثل أخطار المنشأة كتابة بما ينتابه من قلق بشأن المعلومات الأخرى ، وعليه الحصول على استشارة قانونية حول الاجراء التالى المناسب .

مدى توفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ المراجع

عند عدم توفر جميع المعلومات الأخرى للمراجع قبل تاريخ تقريره عن القوائم المالية ، يجب عليه قراءة هذه المعلومات فى أقرب فرصة ممكنة بعد ذلك للتأكد من عدم وجود تعارض أو تحريف جوهرى للحقائق .

إذا تبين للمراجع بعد قراءته للمعلومات الأخرى وجود تعارض أو تحريف جوهرى للحقائق ، عليه أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات المالية بحاجة إلى تعديل وعليه أن يتبع الارشادات المبينة فى الفقرة ٩ أو الفقرات ١٢ - ١٤ من هذا المعيار حسب الأحوال .

إذا توصل المراجع الى ضرورة إجراء تعديل فى القوائم المالية أو فى المعلومات الأخرى ووافقت الإدارة على اجراء التعديل ، يجب على المراجع أن يقوم بالاجراءات الضرورية فى مثل هذه الظروف ، بما فى ذلك أصدار تقرير جديد - إذا لزم الأمر - عن القوائم المالية المعدلة ، وفى هذه الحالة يجب على المراجع أن يفحص ويتابع الخطوات التى أتخذتها الإدارة للتأكد من أن الاشخاص الذين أستلموا القوائم المالية من قبل مع تقريره عليها وكذلك المعلومات الأخرى قد تم أخطارهم بأنها قد عدلت .

إذا أعتقد المراجع بضـرورة إجراء تعديل علـى القوائم الماليـة ورفضـت الإدارة إجراء مثل هذا التعديل ، يجب على المراجع الحصـول علـى استشـارة قانونية ، وعليه أن يتخذ الإجراءات اللازمة لمنع الاعتماد علـى تقريـره الـذى أصدره على هذه القوائم فى المستقبل .

إذا أعتقد المراجـع بضـرورة إجـراء التعديـل علـى المعلومـات الأخـرى ورفضت الإدارة إجراء مثل هذا التعديل ، يجب على المراجع أخطارهم كتابـة بما يراه وعليه أيضاً أن يحصل على استشارة قانونية فيما يتعلـق بـالاجراءات الأخرى المناسبة .

وقد يواجه المراجع عدد من المشـاكل عنـد قيامـه بمراجعـة تقريـر مجلـس الإدارة تتمثل جميعها فى صعوبـة أمكانيـة التحقـق مـن بعـض البنـود التـى قـد تعتمد على التوقعات أو الحكم الشخصى ومثال ذلك عرض موقف الشركة مـن حيث النشاط ، أو التوقعات التنموية فى المستقبل ، وهنا يجب عليه التأكد من عدم أعطاء بيانات مفصله من خلال مراجعـة البنـود مـع محـاضر اجتماعـات مجلس الإدارة والموازنات التقديرية للشركة .

ولا شك أن المراجع عليـه مسئولية قانونيـة وغير قانونيـة عمـا يمكـن أن يحتويه تقرير مجلس الإدارة ، ومن ثم فإن على المراجع التأكد من أن البيانات المالية المذكورة فى تقرير مجلس الإدارة تتفق مع ما هو وارد بالبيانات المالية ودفاتر وسجلات الشركة .

وفى حالة أختلاف تلك البيانات عمـا أدرج بدفـاتر وسـجلات الشـركة فـإن على المراجع أن يلفت نظر مجلس الإدارة ، وعليـه أن يطلـب قيـامهم بتعديـل ذلك حتى لا تؤدى الى اعطاء صورة غير حقيقية ، وفى حالـة رفـض مجلـس الإدارة تعديـل تلـك البيانـات ، يتعين علـى مراقب الحسـابات أن يذكـر تلـك الاختلافات ويسجل رفض مجلس الإدارة للتعديـل - إذا كـان لهـا تـأثيراً علـى

عدالة البيانات المالية فى تقريره ، وبحيث تعطى صورة متفقة مع المركز المالى للشركة .

وحتى يقوم المراجع بأداء دوره ومسئوليته يتعين عليه كتابة فقرة عن تقرير مجلس الإدارة وأن يضمنها تقريره ، وفيما يلى نموذج لتلك الفقرة :-

" فى رأينا أن الشركة تحتفظ بسجلات محاسبية منتظمة ، وأن البيانات المالية ومحتويات تقرير مجلس الإدارة فيما يتعلق بالبينات المالية تتفق مع السجلات المحاسبية للشركة والنظام الأساسى ووفقاً لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية " .

" نرى أن البيانات الواردة فى تقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ماهو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر " .

٢/٦ معايير اعداد تقارير مراقبى الحسابات Reporting Standards .

يمثل تقرير المراجعة المنتج المادى الأساسى للمراجعة ، حيث أنه يمثل المعلومات التى يقوم المراجع بإبلاغها للمستخدمين ، ومن ثم يجب أن يكون متوافقاً مع النموذج الذى يتبع عادة بمهنة المراجعة ، وتحقيقاً لذلك فقد أصدر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين أربعة معايير تحكم اعداد تقرير مراجعة القوائم المالية هى : -

١. مبادئ المحاسبة المتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles
٢. الثبات Consistency
٣. الإفصاح الكافى Adequate Disclosure
٤. التعبير عن الرأى Expressing an opinion

١/٢/٦ عرض القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليه Statement presentation

حيث ينص المعيار الأول من معيار اعداد تقرير المراجعة على ما يلى :

يجب أن ينص التقرير على ما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت تطبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها :

The report Shall State Whether the Financial Statement are presented in accordance with generally accepted accounting principles .

يتطلب المعيار الأول من معايير اعداد تقرير المراجعة أن يقوم المراجع بالنص صراحة على ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

فعندما يبدى المراجع بداية بأن القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالى ونتائج العمليات والتغيرات فى المركز المالى (التدفقات النقدية) فإنه يحتاج الى مقياس لهذه العدالة ، والمقياس الذى يلقى قبولاً عاماً لذلك هو مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وبعبارة أخرى فإن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تعنى ضمنياً بأنها تمثل معياراً يقاس عليه صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية .

يسلتزم هذا المعيار ابداء المراجع لرأيه بدلاً من ايضاح الحقيقة ، ولأغراض تحقيق هذا المعيار فإن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لا تتضمن فقط المبادئ المحاسبية مثل مبدأ التكلفة **Cost Principle** ، ولكن يشمل أيضاً طرق تطبيق هذه المبادئ على سبيل المثال استخدام طريقة الوارد أو لا يصرف أولاً **First in,First out (FIFO)** أو طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً **Last in , First out (LIFO)** فى تقييم المخزون ، وكمثال آخر استخدام

طريقة القسط الثابت أو طريقة القسط المتناقص فى حساب استهلاك الأصول الثابتة .

لأغراض التوصل الى قرار من شأنه التطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فإن نشرة معايير المراجعة رقم (٥) الصادرة عن طريق المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين بعنوان معنى العرض العادل بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى تقرير المراجع المعيارى **The Meaning of present Fairly in Conformity with generally Accepted Accounting principles in the Independent Auditor's Report .**

قد نصت على أن المراجع يجب أن يحصل على دليل أثبات مراجعة بخصوص ما إذا كانت : -

١- مبادئ المحاسبة التى تم تبنيها وتطبيقها ذات قبول عام .

٢- مبادئ المحاسبة تعتبر ملائمة فى ظل ظروف الحال .

٣- القوائم المالية متضمنة الملاحظات المتممة تفصح وتكشف عن الأمور التى قد تؤثر على استخدامها وفهمها وتفسيرها .

٤- المعلومات الموجودة فى القوائم المالية قد تم تصنيفها وتلخيصها بشكل معقول .

٥- القوائم المالية تعكس الأحداث والصفقات القائمة بطريقة توضح المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية داخل حدود معقولة وعملية .

يمكن القول بأن البند الثالث والرابع يرتبطا مباشرة بكفاية الافصاحات التى تكشف عنها والتى تتعامل بشكل مستقل مع المعيار الثالث من معايير اعداد التقرير .

مصادر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها Sources of GAAP

مصطلح مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هى تعبير محاسبى فنى يتضمن أرشادات عامة عريضة broad Guidelines بالإضافة الى أعراف Conventions وقواعد rules واجراءات Procedures محددة لتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقت معين ، فهى لا تتضمن مجرد ارشادات عامة وانما أيضاً ممارسات وإجراءات تفصيلية .

وقد أشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٥) SAS NO . 5 إلى أن مصادر المبادئ المحاسبية المقررة والمتعارف عليها تنبع من الأتى : -

١- المبادئ المحاسبية المنشورة عن طريق كيان أو مجلس تابع للمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين يكون مسئولاً عن تحديد مثل هذه المبادئ والتى تتمشى مع القاعدة رقم ٢٠٣ من دليل السلوك المهنى الصادر عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين .

٢- نشرات تكونت من المحاسبين الخبراء والتى تتضمن التوزيع العريض للمبادئ المحاسبية المقترحة والتى تتطلب تعليق عام عليها أو بهدف تحديد مبادئ محاسبية أو وصف ممارسات قائمة تعتبر ذات قبول عام أو متعارف عليها .

٣- الممارسات أو النشرات التى تم الاعتراف بها بشكل عام وأصبحت متعارف عليها بوجه عام بسبب أنها تقدم ممارسة شائعة فى صناعة معينة أو تطبيق معروف لنشرات مقبولة ومتعارف عليها بخصوص ظروف محددة .

٤- أدبيات محاسبية أخرى .

مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المنشورة . Promulgated GAAP

اعطى المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أعتراف خاص للمبادئ المنشورة والمشار اليها فى المصدر الأول من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وفى ظل القاعدة رقم (٢٠٣) تتكون مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من الأتى : -

١- نشرات معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية FASB [1] .

٢- أراء مجلس المبادئ المحاسبية (APB) ونشرات البحوث والدراسات المحاسبية الصادرة عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين التى صدرت قبل نشأة مجلس معايير المحاسبية المالية FASB فى عام ١٩٧٣ .

٣- نشرات معايير المحاسبة الحكومية وتفسيراتها الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB .

وفى حقيقة الأمر يقرر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين بأنه عندما تطبق المبادئ المنشورة على القوائم المالية للعميل ، فإنه يجب أن يتم الوفاء بالمعيار الأول من معايير تقرير المراجعة .

وتقدم القاعدة ٢٠٣ إستثناءاً على ذلك ، حيث أنه كان بسبب وجود ظروف غير عادية - قد أدى الالتزام بالمبدأ المنشور إلى جعل القوائم المالية مضللة ، فقد يتم أستخدام أحد المبادئ من أحد المصادر الرسمية الأخرى ، وتتكون الظروف غير العادية المرتبطة بالقاعدة ٢٠٣ بصفة رئيسية من صدور

---

[1] يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية هو الهيئة المخولة - حالياً - لأصدار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وهو يتكون من سبعة أعضاء يتم أختيارهم من مجالات الأعمال المختلفة فضلاً عن المجالات الأكاديمية وهذا المجلس يعد منظمة مستقلة هدفها وضع وتفسير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقد أنفصل هذا المجلس عن مجلس المبادئ المحاسبية بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى والذى كان مسئولاً عن اصدار أدراء مبادئ المحاسبة حتى عام ١٩٧٣ .

تشريعات وقوانين جديدة أو ظهور نوع جديد من العمليات المالية التى لم يتم تناولها ضمن المبادئ المحاسبية المتبعة (١) .

٢/٢/٦ الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية Consistency.

يتمثل المعيار الثانى من معايير اعداد التقارير فى الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة لأخرى ، حيث ينص المعيار على ما يلى:-

يجب أن يحدد التقرير الظروف التى لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بشكل ثابت فى الفترة المالية مقارنة بالفترة السابقة

The report shall identify those Circumstances in which Such principles have not been consistently observed in the current period in relation to the preceeding period .

وتطبيقاً لذلك فإذا لم يتضمن تقرير المراجعة صيغة محددة تشير للعكس فإن قارئ أو مستخدم القوائم المالية يمكن أن يستنتج أن المبادئ المحاسبية قد تم تطبيقها بشكل ثابت ومتسق ، والهدف من هذا المعيار ما يلى : -

١- التأكد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر تأثيراً جوهرياً بالتغير فى مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ .

---

(١) تتطلب القاعدة رقم (٢٠٣) أن لا يبدى المحاسب القانونى رأيه بمطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، إذا كانت هذه القوائم تنطوى على مخالفة لمبدأ محاسبى - صادر عن جهة مختصة - قد يؤدى الى تحريف جوهرى فى القوائم المالية ككل ، ويستثنى المحاسب من الالتزام بهذه القاعدة إذا أثبت أنه لظروف غير عادية قد يؤدى اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الى عرض قوائم مالية مضللة .

٢–فى حالة وجود تأثير جوهرى على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير فى المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع فى تلك الحالات الاشارة الى ذلك بطريقة مناسبة فى تقريره .

وتجدر الإشارة إلى أن معيار الثبات لا يطبق فى السنة الأولى لعملية مراجعة شركة جديدة ، وانما يطبق على عملية المراجعة الأولى لشركة قائمة.

التغيرات المحاسبية التى تؤثر على الثبات

Accounting Changes Affecting Consistency

ينتج التغير فى المبدأ المحاسبى من اختيار مبدأ محاسبى متعارف عليه مختلف عن ذلك المستخدم فى اعداد القوائم المالية فى فترة سابقة ، بوجه عام تتضمن التغيرات المحاسبية التى تؤثر على الثبات ما يلى : –

١– التغير فى المبدأ المحاسبى ذاته ، على سبيل المثال التغير من أساس المبيعات الى اساس الانتاج عند تسجيل ايرادات المزرعة .

٢– التغير فى طريقة تطبيق المبدأ المحاسبى ، على سبيل المثال التغير من طريقة القسط الثابت الخاصة باحتساب الاهلاك الى طريقة القسط المتناقص.

٣– التغير فى اعداد تقارير الوحدة الاقتصادية ، على سبيل المثال عرض القوائم المالية الموحدة محل القوائم الفردية للمنشآة .

٤– تصحيح خطأ معين فى المبدأ المحاسبى ، مثال ذلك التغير من مبدأ محاسبى غير متعارف عليه الى مبدأ محاسبى مقبول ومتعارف عليه بوجه عام .

٥– التغير فى مبدأ محاسبى غير قابل عن التغير فى التقدير ، على سبيل المثال التغير من رسملة واستنفاد **capitalizing and amortizing** تكلفة معينة

بتسجيلها كمصروف عندما يتم انفاقهـا بسـبب أن عوائدهـا المسـتقبلة تعتـبر الأن مشكوك فيها .

التغيرات التى لا تؤثر على الثبات . Changes not affecting Consistency:-

لا يمتد معيار الثبات الى الآثار على القابلية لمقارنة الخاصة بالموضوعات التالية : -

١. ظروف الأعمال المتغيرة على سبيل المثال أقتنـاء أو الحصـول علـى (أو التصرف فى) أحد الشركات التابعة .
٢. أدخال خط انتاجى جديد .
٣. اعمال قدرية من صنع الله مثل الحرائق ، الفيضانـات والحـوادث القهريـة المماثلة .
٤. التغيرات المحاسبية التى تتضمن تقديرات محاسبية .
٥. تصحيح الأخطاء التى لا تتضمن مبـدأ محاسـبى مثـل الأخطـاء المحاسـبية وأخطاء السهر وسوء استخدام الحقائق .
٦. التغيرات فى التبويب أو اعادة التبويب .
٧. التغيرات فى شكل وعرض قائمة التدفقات النقدية .
٨. التغيرات الجوهرية فى العمليات المالية والأحداث الجديدة المختلفة .

تلك الأمور مع ذلك قد تتطلب أفصاحاً ملائماً فى ظـل المعيـار الثـالث مـن معايير اعداد التقارير .

٣/٢/٦ الإفصاح الكافى Adequate disclosure

حتـى تسـهم المعلومـات التـى تقدمهـا القوائـم الماليـة الـى مسـتخدميها فـى المسـاعدة علـى اتخـاذ قـرارات سـليمة ينبغـى أن تتصـف بالشـمول والكمـال والملائمة والقابلية للفهم ، ولا شك فإن القوائـم الماليـة تعطـى معلومـات عامـة

لأكبر عدد ممكن من المستخدمين - ومن ثم فإذا لم يقتنع المراجع المعيارى بأن القوائم المالية لم تفصح عن المعلومات الضرورية يجب عليه أن يذكر ذلك فى تقريره ويتحفظ فى ابداء رأيه ، وهذا هو ما يرتكز عليه المعيار الثالث من معايير اعداد تقارير المراجعة والذى ينص على ما يلى : -

يتم النظر الى الافصاحات الموجودة فى القوائم المالية على أنها كافية بطريقة معقولة ، إلا إذا ذكر خلاف ذلك فى تقريره .

Informative disclosure in the Financial Statements are to be regarded as reasonably adequate unless Otherwise stated in the report .

فالمعيار الثالث أذن يتطلب ضرورة أفضاح المراجعه فى تقريره عن أية معلومات تعد ضرورة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية ، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات قد تم إغفالها أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة عن طريق معديها ، أى أن الافصاح الكاف للقوائم المالية مفترض ، ما لم يشير تقرير المراجعة الى خلاف ذلك .

كذلك ففى ظل غياب التعبير الصريح فى تقرير المراجع على العكس ، يمكن للقارئ أن يستنتج بأنه قد تم الوفاء بمعيار الافصاح ، وكما سبق الذكر فإنه فى ظل نشره معايير المراجعة الرابعة ، فإنه معنى عبارة " عرضت بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها " يمتد ليشمل كفاية الافصاحات ، فإذا فشلت القوائم المالية ، وملاحظاتها المتممة المصاحبة لها فى الافصاح عن المعلومات المطلوبة عن طريق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فإن تلك القوائم المالية لم يتم عرضها بعدالة .

وتتضمن الافصاحات عن المعلومات الضرورية الأمور المادية المرتبطة

بشكل وترتيب ومحتوى أو مضمون القوائم المالية والملاحظات المتممة لها [١]

وقد قامت عديد من الهيئات الرسمية بتضمين نشراتها (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية) متطلبات الإفصاح الكافى ، وتمتد الإفصاحات عن المعلومات الى الأحداث اللاحقة واعداد تقارير عن المعلومات المتعلقة بأحد القطاعات **Subsequent events and reporting Segment information** وتطبيقاً لنشرة معايير المراجعة رقم (٣٢) يجب أن يتحفظ المراجعفى تقريره أو يبدى رأياً سالباً فى حالة عدم تضمين القوائم المالية أو الملاحظات المرتبطة بها على المعلومات التى تتطلبها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٤/٢/٦ التعبير عن الرأى Expression of Opinion

يعتبر هذا المعيار أكثر المعايير الأربعة تعقيداً وأصعبها مثالاً حيث ينص على ما يلى : -

يجب أن يتضمن تقرير المراجعة التعبير عن رأى المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على بيان بأن هذا الرأى لا يمكن التعبير عنه ، وفى حالة عدم التمكن من إبداء الرأى فى القوائم المالية ككل فيجب أن يتم ذكر أسباب ذلك ، وفى كافة الحالات التى يرتبط فيها أسم المراجع بالقوائم المالية ، فإن التقرير يجب أن يتضمن إشارة واضحة وقاطعة الى خصائص وطبيعة عمل المراجع أن وجد ودرجة المسئولية التى يتحملها .

---

[١] أصبحت الملاحظات Notes المرتبطة بالقوائم المالية على درجة كبيرة من الأهمية للإفصاح عن كثير من المعلومات ، حيث تعتبر هذه الملاحظات بمثابة جزءاً من القوائم المالية نفسها وتدخل ضمن مسئولية إدارة المنشأت - حتى لو ساعد المراجع فى اعدادها ، ويجب الحرص فى صياغة تلك الملحوظات بحيث تعبر عن رأى الإدارة .

The report Shall either contain expression of Opinion regarding the financial Statements , taken as a whole, or an assertion effect that an opinion cannot be expressed . when an overall opinion cannot be expressed . the reasons therefor should be stated . In all cases where an auditor's name is associated with financial statements, the report should contain a clear-cut indication of the character of the auditor's work , if any ` and the degree of responsibility the auditor is taking .

يتمثل الهدف من المعيار الرابع من معايير اعداد تقارير المراجعة فى منع سوء تفسير درجة المسئولية المفترض أن يتحمله المراجع عندما يرتبط أسمه بالقوائم المالية ، ويؤثر هذا المعيار مباشرة بشكل ومحتوى (أو مضمون) ولغة تقرير المراجع .

يستلزم هذا المعيار أن يقوم المراجع بالتعبير عن الرأى أو بيان بأن هذا الرأى لا يمكن التعبير عنه ، وفى الحالة الأخيرة يتعين على المراجع أن يذكر الأسباب المرتبطة بالإمتناع عن ابداء الرأى فى تقريره .

فعندما يأخذ المراجع على عاتقه مراجعة مجموعة من القوائم المالية ، فإنه يجب دائماً أما ابداء متحفظ أو رأى سلبى أو قد يمتنع عن ابداء الرأى بخصوص تلك القوائم كوحدة واحدة [1] .

[1] تطبيقاً لنشرة معايير المراجعة رقم (١٥) يقصد بالقوائم الملية كوحدة واحده the financial Statement taken as awhole مجموعة القوائم المالية للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتى تقدم بغرض المقارنة .

٣/٦ الافصاح فى تقارير مراقبى الحسابات طبقاً للمعايير المهنية الدولية

تقرير المراجعة عن القوائم المالية The Auditors Report Of Financial Statements

تتضمن المرحلة الأخيرة من أى عملية مراجعة اعداد تقرير بنتائج العملية ، والهدف من تقرير المراجعة توصيل نتائج الفحص التى توصل اليها المراجع الى المستخدمين المعنيين .

بصفة عامة تتعلق نتائج الفحص والتقييم للنتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التى قام المراجع بتجميعها بتكوين رأى عما يلى : -

أ- إذا كانت القوائم المالية قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية متعارف عليها وان تطبيقها يتم بالثبات .

ب- إذا كانت القوائم المالية تتمشى مع النظم والمتطلبات القانونية .

ج- إذا كانت القوائم المالية تعطى انطباع عام يتفق مع معلومات المراجع عن طبيعة نشاط المنشأة .

د- إذا كان قد تم الإفصاح بشكل مناسب عن النواحى الهامة المتعلقة بالعرض السليم للقوائم المالية .

يهتم هذا الجزء بتوفير إرشادات عن شكل ومضمون ومحتويات تقرير المراجع المرتبط بمراجعة القوائم المالية للمنشآت ، وتحقيقاً لذلك الهدف فسوف يتم دراسة المحتويات الأساسية لتقرير المراجع ونموذج تقرير المراجع ، أنواع تقارير إبداء الرأى ، التقرير الخالى من التحفظات .

١/٣/٦ المحتويات الأساسية لتقرير المراجع

يجب أن يشتمل تقرير المراجع على البيانات الثمانية الأساسية التالية : -

(١) العنوان ، (٢) الجهه الموجهه اليها التقرير ، (٣) تحديد القوائم المالية التى تمت مراجعتها ، (٤) إشارة لمعايير المراجعة أو الاساليب المتبعة ، (٥) إبداء الرأى أو الامتناع عن إبداء الرأى ، (٦) التوقيع ، (٧) عنوان المراجع ، (٨) تاريخ تقرير المراجع .

ويضاف الى تلك البيانات أية إضافات ينص عليها من قبل أى قوانين مرتبطة بتقرير المراجع (مثال ذلك قانون الشركات) .

ويتعين الاشارة الى أهمية توحيد شكل ومحتويات تقرير المراجع لأغراض زيادة استيعاب القارئ المستخدم للقوائم المالية ، وفيما يلى مناقشة موجزة لبيانات تقرير المراجع : -

١- عنوان التقرير

حيث يتعين استخدام عنوان مناسب مثل تقرير المراجع (أو مراقب الحسابات) ويخدم هذا العنوان القارئ فى تعريف التقرير وتحديده والتمييز بينه وبين أية تقارير أخرى يتم أصدراها مثل التقرير الصادر من مجلس الإدارة أو من رئيس مجلس الإدارة للمنشآت محل المراجعة .

٢- تحديد القوائم المالية

حيث يتعين أن يقوم المراجع بتحديد القوائم المالية التى قام بمراجعتها ، على أن يراعى تحديد أسم المنشأة والتاريخ والفترة التى أعدت عنها القوائم المالية .

٣- الإشارة الى معايير المراجعة

حيث يجب أن يوضح التقرير معايير المراجعة المتعارف عليها والتى اتبعت عند القيام بعملية المراجعة ، ويحتاج القارئ والمستخدم لتلك الاشارة كتأكيد على أن المراجعة قد أديت طبقاً لأصول أو أساليب متفق عليها .

بوجه عام يفترض أن المراجع قد أتبع معايير المراجعة الخاصة بالبلد التى يبينها عنوانه ما لم ينص على عكس ذلك فى التقرير .

٤- إبداء الرأى عن القوائم المالية

يجب أن يوضح تقرير المراجع رأى المراجع عند مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالى للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية .

فعادة ماتعد القوائم المالية فى اطار المفاهيم المحددة بالقوانين المحلية والقوائم المصدرة عن طريق التنظيمات المهنية والعرف الجارى فى الدولة فى ظل مستويات عالية من عدالة العرض (حيث تتطلب العدالة أن يكون ما توضحه القوائم المالية متفقاً مع معلومات المراجع عن نشاط المنشآة) .

وفيما يلى الصيغة المستخدمة للتعبير عن رأى المراجع الخاص بأن القوائم المالية أعدت طبقاً لما تقدم : -

" أن القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة " وكصيغة مترادفة " أن القوائم المالية تعبر بعدالة " .

وحتى يتم اعلام القارئ والمستخدم بالإطار الذى أعد المراجع تقريره فى ظله يمكن للمراجع أن يوضح أن رأيه قد بنى على إطار من المفاهيم باستخدام الصيغة التالية : -

" وفقاً للمعايير المحاسبية (المتبناه فى البلد موضع التقرير أو المعايير الدولية " .

وفى بعض الأحيان يكون مطلوباً من المراجع أن يبدى رأيه عن مدى الالتزام بالقانون وغالباً ما يتوافق هذا مع متطلبات المراجع لإبداء رأيه بالصور الموضحة أعلاه ، وعندما يترتب على تطبيق المبادئ المحاسبية المسموح باستخدامها محلياً عدم امكانية عرض القوائم المالية بالطريقة التى تعطى صورة (صادقة وعادلة) أو (تعبر بعدالة) ، حينئذ يجب على المراجع عدم استخدام مثل هذه الصيغ عند ابداء رأيه عن مدى الالتزام بالقانون .

٥- توقيع المراجع

يجب التوقيع على التقرير بأسم المراجع والمكتب الذى ينتمى اليه أو كليهما وفى هذا الخصوص يقترح السماح بمزاولة المهنة عن طريق تنظيمات ومكاتب مهنية ذات شخصية اعتبارية .

٦- عنوان المراجع

يجب أن يبين التقرير مكان محدد كعنوان - والذى يتمثل عادة فى أسم المدينة التى يقع فيها مكتب المراجع .

٧- تاريخ التقرير

يتعين أن يؤرخ تقرير المراجعة ، حتى يعلم القارئ والمستخدم أن المراجع قد أخذ فى اعتباره تأثير الأحداث والعمليات على القوائم المالية وعلى التقرير - بالتبعية - حتى ذلك التاريخ .

٢/٣/٦ أنواع الرأى الذى يبديه المراجع

يمكن تلخيص البدائل المختلفة المتاحة للمراجع عند إبداء رأيه فيما يلى :

١- التقرير بدون تحفظات **Unqualified Opinion**

٢- التقرير الذى يتضمن تحفظات **Qualified Opinion**

٣- التقرير السلبى **Adverse Opinion**

٤- الإمتناع عن ابداء الرأى **Disclaimer Of Opinion**

وتلك البدائل مبنية على المعيار الرابع من معايير التقرير والتى تبناها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين والذى نص على : -

" يجب أن يحتوى التقرير على رأى المراجع فى القوائم المالية ككل أو على بيان جازم بأنه لا يستطيع ابداء الرأى فى القوائم المالية ، وفى حالة إبداء الرأى فى القوائم المالية ككل يجب ذكر أسباب ذلك ... "

ويجب الإشارة أنه يتعين توضيح نوع الرأي الوارد بالتقرير ، ويمكن تحقيق ذلك بنجاح إذا استخدم أسلوب موحد إلى حد ما فى كل نوع من تلك التقارير .

أ - التقرير بدون تحفظات

التقرير الخالى من التحفظات ويطلق عليه أحياناً الرأى غير المقيد أو التقرير النظيف هو أفضل التقارير من وجهة نظر عميل المراجعة .

وعادة ما يصدر التقرير بدون تحفظات عندما يكون المراجع مقتنعاً بكل وكافة الموضوعات الواردة بالمعيار الثالث لمعايير المراجعة الدولية الخاصة بالمبادئ الأساسية التى تحكم عملية المراجعة والتى تم ايضاحها فى مقدمة ذلك الجزء ، حيث يصدر المراجع رأياً خالياً من التحفظات عن القوائم المالية الخاصة بالعميل إذا : -

- لم توجد أى قيود على نطاق الفحص الذى يقوم به .
- لم يكن لدى المراجع أي تحفظات بشأن المبادئ المحاسبية التى استخدمت فى اعداد القوائم المالية .
- مدى انطباق وعدالة عرض القوائم المالية والثبات فى تطبيقها .

- مدى كفاية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية للأفصاح عن المركز المالى ونتائج الأعمال .

ويجب أن يوضح تقرير المراجع قناعته بطريقة واضحة وايجابية ، وفيما يلى نموذج لتقرير مراجع بدون تحفظات (شكل بيانى رقم (١)) طبقاً للقواعد الموضحة بمعيار المراجعة الدولى رقم (١٣) تقرير المراجعة عن القوائم المالية .

تقرير المراجع

الى السادة / ....

قمنا بمراجعة القوائم المالية (يتم تحديدها بدقة وكلاً على حده) طبقاً لمعايير المراجعة الدولية مثلاً) .

وفى رأينا أن القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة عن (أو تمثل بعدالة) المركز المالى لشركة .... فى / / ١٩ ونتائج أعمالها والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

(وتتمشى مع التشريعات والقوانين ذات العلاقة) .

التاريخ

/ / ١٩

توقيع المراجع ....

العنوان ....

شكل بيانى رقم (١)
تقرير المراجع بدون تحفظات

أذن فتقرير المراجعة الخالى من التحفظات يجب أن يشير بوضوح الى التغيير فى المبادئ المحاسبية أو فى طريقة تطبيقها وما يترتب على ذلك من أثار قد تم تحديده بدقة والافصاح عنه فى القوائم المالية .

ب - التقرير الذى يحتوى على التحفظات

ويطلق على هذا التقرير أيضاً فى كثير من الأحيان الرأى المقيد ، أى أن رأى المراجع مقيد بأحد التحفظات ، ويذكر هذا النوع من التقرير " فيما عدا

(Except For) Or Subject . to) أثر معين يذكره المراجع فإن القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالى .... " طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ويجب أن يكون للتحفظ تأثير جوهرى على القوائم المالية بحيث يستدعى ذكره فى تقرير المراجع ، وفى الوقت ذاته يجب الا يكون تأثير التحفظ جوهرياً بدرجة كبيرة جداً بحيث تدعو المراجع الى الامتناع عن ابداء الرأى فى القوائم المالية أو الى اصدار تقرير سالب ، فالتحفظ يجب الا يكون من الجسامة بحيث يهدم القوائم المالية .

بعبارة أخرى قد لا يستيطع المراجع إبداء رأى بلا تحفظات عند وجود الظروف التالية التى يرى أن لها تأثير هام أو قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية : -

أ - وجود قيود على نطاق عمله .

ب - وجود اختلاف مع الإدارة بخصوص القوائم المالية .

وقد تقود الظروف الواردة فى البند (أ) الى ابداء رأى أو الأمتناع عن ابداء رأى ، أما الظروف الواردة فى البند (ب) فقد تقود الى ابداء رأى بتحفظات أو ابداء رأى عكسى .

عموماً يصدر الرأى بتحفظات عندما يصل المراجع الى نتيجة بعدم مقدرته على اصدار تقرير بدون تحفظات عندما يكون أثر الاختلاف أو تحديد نطاق عمله ليس من الأهمية بالدرجة التى تتطلب رأى سلبى أو عدم إبداء رأى .

وعند إبداء رأى أخر بخلاف الرأى بدون تحفظات يجب أن يضمن التقرير وصف واضح لكل الأسباب الهامة التى دعت لذلك كما يجب عليه - ما لم يكن ذلك عملياً - اظهار هذه البيانات فى فقرة مستقلة قبل فقرة ابداء الرأى ويمكن أيضاً أن يتضمن اشارة الى ايضاحات تفصيلية مرفقة بالقوائم المالية .

والرأى المتحفظ يجب إبداؤه بكلمة " فيما عدا " أو " تأثير الموضوعات المتعلقة بالتحفظ ويجب استخدام عبارة " فيما عدا " فى أى تحفظ متعلق باختلاف مع الإدارة حول القوائم المالية .

جـ - التقرير السالب

ويطلق عليه أحياناً التقرير المعارض أو المعاكس ـ وهو عكس التقرير الذى لا يحتوى على تحفظات فالتقرير السالب يحدد أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالى ونتائج الأعمال والتغيرات فى المركز المالى (التدفقات النقدية) طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ويستخدم ذلك النوع من التقرير إذا كانت هناك مخالفات جسيمة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ولمعيار الافصاح وكان أثر ذلك على القوائم المالية من الشمول بحيث يجعل القوائم المالية فى مجموعها مضللة .

بعبارة أخرى يصدر تقرير به رأى سلبى عندما يكون أثر الاختلاف جوهرياً على القوائم المالية بحيث يجد المراجع أن وضع تحفظ فى تقريره لن يكون كافياً للأفصاح عن التضليل أو أوجه النقص فى القوائم المالية .

وفيما يلى فقرة تعبر عن رأى سلبى للمراجع : -

وفى رأينا أنه بسبب الأمور الموضحة فى الفقرة السابقة ، فإن القوائم المالية لا تعطى صورة صادقة وعادلة عن (أو لاتمثل بعدالة) المركز المالى لشركة .... فى ٣١ ديسمبر ١٩ ، ونتائج أعمالها عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة .

د - الامتناع عن ابداء الرأى

يعنى الامتناع عن ابداء الرأى أن المراجع لا يبدى رأياً فى القوائم المالية أو فى أى جزء منها ، ويستخدم هذا النوع فى عديد من الحالات التالية : -

١- إذا كان المراجع غير مستقل بالنسبة للشركة محل المراجعة ، وفى مثل تلك الحالات يحسن بالمراجع رفض العملية من البداية .

٢.وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص اما من جانب العميل أو نتيجة للظروف.

٣.ان كانت هناك أحداث غير مؤكدة قد تؤدى نتيجتها الى أثر جوهرى وشامل على القوائم المالية .

فعادة ما يصدر التقرير بالإمتناع عن إبداء الرأى عندما يكون الأثر المتوقع لقيد نطاق عمل المراجع ذو أهمية بالغة بحيث لا يمكن المراجع من إبداء رأى على القوائم المالية .

فالإمتناع عن إبداء الرأى يفيد أن المراجع ليس لديه المعلومات الضرورية التى تمكنه من تكوين رأى فى القوائم المالية ، وأن أى نوع أخر من الرأى (خالى من التحفظات أو يحتوى على تحفظات أو سالب) يفيد أن المراجع لديه معلومات كافية لتكوين رأى من نوع أخر .

وفيما يلى فقرة توضيحية تعبر عن الإمتناع عن إبداء الرأى :-

" بسبب أهمية الأمور الموضحة فى الفقرة السابقة ، فإننا لسنا فى موقف يمكننا من إبداء رأى عن القوائم المالية " .

٣/٦ الظروف التى قد تؤدى الى إبداء رأى بخلاف الرأى بدون تحفظات

هناك عديد من الظروف التى تحول دون إصدار تقرير خالى من التحفظات هى ما يلى :-

١- القيود على نطاق الفحص :-

بمعنى تأثر نطاق فحص المراجع بظروف ومواقف تمنعه من تطبيق واحد أو أكثر من إجراءات المراجعة التى تعتبر ضرورية ولازمة طبقاً لظروف الحال ، ومن أمثلة ذلك ما يلى :-

أ. قد يفرض أحياناً قيود على نطاق عمل المراجع من المنشأة كأن تتضمن شروط التعيين عدم قيام المراجع ببعض إجراءات المراجعة التى يعتقد المراجع بأهميتها ، ومع هذا عندما يكون هذا القيد وارد فى الإتفاق مع المنشأة ويعتقد المراجع أنه سيصدر تقريراً يعبر فيه عن عدم إمكانية إبداء رأى يجب عليه عدم قبول المهمة فى ظل هذه الشروط ، وعلى المراجع الذى يعين بحكم القانون عدم قبول المهمة اذا ما فرضت عليه قيود تحد من واجباته المحددة بالقانون .

ب.قد يفرض قيد على نطاق عمل المراجع نتيجة للظروف فمثلاً قد يعوق تاريخ تعيينه إشرافه على الجرد الفعلى للمخزون ، وقد يحدث أيضاً عندما تكون دفاتر العميل طبقاً لرأى المراجع غير كافية أو عند عدم قدرته على القيام ببعض إجراءات المراجعة التى يرى أهميتها ، فى مثل هذه الظروف يجب على المراجع محاولة القيام بإجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة كافية تمكنه من إبداء رأى بدون تحفظات .

ولا شك أن قرار المراجع بالتحفظ فى تقريره أو الإمتناع عن إبداء الرأى بسبب وجود قيود على عمله يتوقف أساساً على تقديره لأهمية الإجراء الذى تم حذفه فى قدرته على تكوين رأيه فى القوائم المالية موضوع المراجعة ، وسيتأثر ذلك التقدير عموماً بطبيعة وحجم الأثار المتوقعة للموضوع محل البحث على القوائم المالية ، فهل ستؤثر على أحد البنود أو على عديد من بنود القوائم المالية .

عموماً وعند وجود قيود على نطاق عمل المراجع يرى أنها تمنعه من إصدار تقرير بلا تحفظات يجب أن يبين التقرير هذه القيود كما يجب أن يتحفظ موضحاً التسويات على القوائم المالية التى يلزم إجرائها لو لم يكن هذا القيد على نطاق العمل موجوداً .

وكما هو موضح سابقاً فقد يكون هناك ظروف تضطر المراجع الى إصدار تقرير يوضح فيه عدم قدرته على ابداء رأيه كما يحدث عندما يكون تأثير القيود على عمله جوهرياً .

وفيما يلى مثال على تقرير مراجع يتضمن رأى متحفظ نتيجة وجود قيد على نطاق المراجعة :-

قمنا بمراجعة القوائم المالية طبقاً لـ .... فيما عدا ما سيتم توضيحه فى الفقرة التالية :

لم نشهد العد الفعلى للمخزون فى ٣١ ديسمبر ١٩ ، حيث كان هذا التاريخ سابق للإتفاق معنا كمراجعين للشركة ، نظراً لطبيعة سجلات الشركة لم نتمكن من التحقق من كميات المخزون بإستخدام إجراءات مراجعة أخرى .

وفى رأينا أنه فيما عدا تأثير مثل هذه التسويات ، إن وجدت ، والتى قد يتقرر ضرورتها ، حتى يمكننا الإقتناع بكميات المخزون الفعلية ، فإن القوائم المالية ....

٢- الإختلاف مع الإدارة فى تطبيق السياسات المحسبية :

حيث قد يختلف المراجع مع الإدارة :

أ. مدى قبول السياسات المحاسبية المتبعة .

ب.طريقة تطبيقها بما فى ذلك كفاية الإفصاح عنها فى القوائم المالية .

ج.مدى الإلتزام فى إعداد القوائم المالية بالقواعد والإجراءات والمتطلبات القانونية .

ولتحديد ما اذا كان هذا الإختلاف له تأثير جوهرى على القوائم المالية ، يجب أن تؤخذ فى الإعتبار القيمة النقدية لهذه الأثار ، ومع هذا فإن مفهوم الأهمية النسبية لا يتوقف كلية على الحجم ، فذلك المفهوم يشتمل على أحكام نوعية وكمية ، كما أن هذا المفهوم يتوقف على أهمية البند للمشروع مثال ذلك

بند المخزون لشركة صناعية ، وعلى مدى إنتشار الخطأ - وهل يؤثر على عرض وقيم عدة بنود للقوائم المالية ، وعلى أثر الخطأ على القوائم المالية فى مجموعها .

عموماً فإن خلاف المراجع مع الإدارة بشأن تطبيق السياسات المحاسبية اذا كان هاماً وجوهرياً قد ينتج عنه إصدار تقرير متحفظ أو إصدار تقرير سلبى .

وتجدر الإشارة الى أن تقرير المراجع يجب أن يوضح طبيعة هذا الإختلاف ، مع تقييم ما يترتب عليه من أثار على القوائم المالية .

وفيما يلى أمثلة على إصدار رأى متحفظ للإختلاف على السياسات المحاسبية فى حالة إستخدام طريقة محاسبية غير ملائمة .

وكما هو مبين فى الملحوظة * ، لم يتم إظهار مخصص إستهلاك فى القوائم المالية والذى يعد فى رأينا إجراء لا يتفق مع معايير المحاسبة ، يجب أن يكون المخصص عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩ مبلغ .... وذلك طبقاً لطريقة القسط الثابت للإستهلاك وبإستخدام معدل ٥٪ سنوياً للمبانى ، ٢٠٪ سنوياً للمعدات ، وبناء عليه ، يجب أن تخفض قيمة الأصول الثابتة بمجمع إستهلاك قدره .... ، وتزداد الخسائر (أو ينخفض الربح) عن السنتين بمبلغ .... ومبلغ .... على التوالى .

وفى رأينا ، أنه فيما عدا أثر ما أشير اليه فى الفقرة السابقة على القوائم المالية ، فإن هذه القوائم المالية ....

وفيما يلى مثال أخر على رأى متحفظ للإختلاف على السياسات المحاسبية نتيجة وجود الإفصاح غير الكاف :

فى ١٥ يناير ١٩ ، أصدرت الشركة سندات بمبلغ إجمالى قدره .... بهدف تمويل التوسع فى المصانع ، وتحد إتفاقية السندات من التوزيعات النقدية للأرباح فى المستقبل بعد ٣١ ديسمبر ١٩ .

وفى راينا ، أنه فيما عدا تجاهل المعلومة المبينة فى الفقرة السابقة ، فإن القوائم المالية ....

٣- الأمور غير المؤكدة :

يرتبط ذلك الموقف بتأثر القوائم المالية بأمور غير مؤكدة Uncertainties تتعلق بأحداث مستقبلة لا يمكن تقدير نتائجها بدرجة معقولة فى تاريخ تقرير المراجع .

فعند إعداد القوائم المالية يقوم العميل بتقدير كثير من الأمور المستقبلة مثال ذلك تقدير مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ، وفى معظم الأحيان يمكن للمراجع لأن يجمع أدلة إثبات مقنعة وكافية لتأييد تلك التقديرات المحاسبية بطريقة معقولة ، الا أنه من ناحية أخرى قد لا يمكن للمراجع جمع أدلة إثبات كافية ومقنعة لتأييد بعض التقديرات المحاسبية ، مثال ذلك وجود قضايا معلقة لم يتم الفصل فيها ، ففى تلك الأحوال ، عند وجود أمور غير مؤكدة لا يمكن تقدير نتائجها بطريقة معقولة ، فإن المراجع يجب أن يقرر ما اذا كان سيصدر تقريراً خالياً من التحفظات ، أو أن يتحفظ فى تقريره ، أو أن يمتنع عن إبداء الرأى .

عموماً اذا كان عدم التأكد هاماً ويتوقف على أحداث مستقبلة وله تأثير على القوائم المالية ، على المراجع أن يضيف إيضاحاً (بعد فقرة الرأى) يشير الى الملحوظة على القوائم المالية التى تناقش باسهاب هذه الشكوك .

وفيما يلى مثالاً على فقرة توضيحية لعدم التأكد فى تقرير المراجع وفى رأينا ....

كما هو موضح فى الملحوظة رقم .... على القوائم المالية ، فإن الشركة مدعى عليها فى دعوى قضائية بدعوى إنتهاك حقوق إمتياز ومطالبة بدفع غرامات وتعويضات عن الأضرار ، ولقد إتخذت الشركة إجراءات الدفاع ، وتجرى حالياً إجراءات التقاضى ، ولا يمكن فى الوقت الراهن تحديد النتيجة لهذا الأمر ، ولم يتم تكوين مخصص لمقابلة التزام قد ينشأ عن ذلك فى القوائم المالية .

٤/٣/٦ تاريخ تقرير المراجع والأحداث التالية لتاريخ الميزانية وإكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية

Date of The Auditor's Report ; Events After The Balance Sheet date ; Discovery of Facts After The Financial Statements Have Been Lssued

أشار المعيار الدولى رقم (١٣) الى أنه يجب أن يؤرخ التقرير حتى يعلم القارئ أن المراجع قد أخذ فى حسبانه تأثير الأحداث والعمليات على القوائم المالية وعلى التقرير حتى ذلك التاريخ ومن هنا تبدو اهمية هذا المعيار الحالى والتى تتمثل فى :-

- توضيح أهمية تاريخ تقرير المراجع .
- مسئولية المراجع بالنسبة للأحداث الهامة التى تحدث بعد تاريخ الميزانية أو ما تعرف بالأحداث اللاحقة **Subsequent Events**.
- تحديد الإجراءات التى يتعين على المراجع القيام بها للوفاء بتلك المسئولية .
- تحديد مسئولية المراجع فيما يتعلق بإكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية.

وغنى عن القول فان المجمع الأمريكى للممحاسبين القانونين فى هذا المقام قد أصدر إيضاحى معيارى المراجعة رقم (٤٧) ، (٤١) لتوفير إرشادات عن

متطلبات وأساليب تنفيذ هذين الإيضاحين المرتبطين بتحديد تاريخ تقرير المراجع .

من هنا يركز هذا الجزء على تناول تلك الموضوعات المشار اليه بعاليه ، وتحقيقاً لذلك سوف يتم تقسيمه الى النقاط التالية :-

١.تحديد تاريخ تقرير المراجع .
٢.الأحداث اللاحقة .
٣.الإكتشاف اللاحق للحقائق التى كانت موجودة فى تاريخ تقرير المراجع.

١- تحديد تاريخ تقرير المراجع :-

يشير تاريخ تقرير المراجع الى تاريخ إتمام العمل الميدانى للمراجع ، ويمثل أساساً التاريخ الذى يتفق عليه المراجع والعميل على تحديد شكل ومحتوى ومضمون القوائم المالية ، رغماً عن ذلك فقد يتم تصحيح ذلك التاريخ تأسيساً على الحكم الشخصى الذاتى للمراجع فى عديد من الأحيان .

بوجه عام يجب على المراجع أن يوقع تقريره ويؤرخه بتاريخ اليوم الذى أتم فيه إختباراته ، وما تتضمنه من إجراءات متعلقة بالأحداث التى وقعت حتى ذلك التاريخ ، ويجب ألا يكون تاريخ هذا التقرير سابقاً على إعتماد الإدارة للقوائم المالية ، حيث أن مسئولية المراجع هى إعداد تقرير عن تلك القوائم المالية المعدة عن طريق تلك الإدارة .

وحيث أن تاريخ التقرير هو الذى يحدد التاريخ الذى تمتد اليه مسئولية المراجع عن الأحداث التى تؤثر على القوائم المالية موضوع التقرير ، ومن ثم يتعين على المراجع أن يحصل على دليل يؤكد له أن القوائم المالية قد إعتمدتها الإدارة ، كأن يحصل مثلاً على صورة من القوائم المالية موقع عليها منها ، أو يحصل منها على خطاب يفيد إعتمادها للقوائم المالية .

وغنى عن القول فان تقرير المراجعة قد يكون له تواريخ مختلفة ، حيث قد يكون أحد التواريخ هو تاريخ إتمام العمل الميدانى ، بينما قد يعبر تاريخ أخر عن تاريخ حدث معين يحدث بعد إتمام العمل الميدانى قبل إصدار تقرير المراجع (يعبر تاريخ الإصدار عن تاريخ تسليم تقرير المراجع الى العميل) ، ويعرف ذلك بالتقرير ثنائى التاريخ Dual-Dated Report .

وفى الواقع أن معايير المراجعة وإيضاحاتها لم توفر تعليمات ملزمة تتيح حصول المراجع على إرشاد يوضح كيف يتم تحديد تاريخ إتمام العمل الميدانى ، إلا أنه يمكن القول بأن تاريخ إتمام العمل الميدانى هو ذلك التاريخ الذى يكون المراجع المسئول عن مهمة المراجعة والإدارة على إتفاق على شكل ومحتوى القوائم المالية ، وقد يقوم المراجع والعميل بترتيب لقاء رسمى ختامى لفحص القوائم المالية ، وقد يتم إعتبار نتيجة ذلك اللقاء بمثابة تاريخ إتمام العمل الميدانى ، فاذا لم يكن هناك هذا اللقاء الرسمى - فقد يتم إعتبار تاريخ إتمام العمل الميدانى هو تاريخ المغادرة الرسمية لفريق عمل المراجعة لموقع العميل ، بشرط عدم وجود تعديلات جوهرية يتوقع أن تتم بعد ذلك التاريخ .

وعادة ما تكون هناك فترة ما بين أسبوعين أو ثلاثة أسابيع بين تاريخ تقرير المراجع (تاريخ إتمام العمل الميدانى) وتاريخ إصداره **Date of Issuance** ، حيث أثناء تلك الفترة يقوم المراجع بفحص أوراق العمل للمرة الأخيرة للتيقن من أنه ليس هناك بنود مفتوحة وأن التقرير والقوائم المالية قد تم طبعهما ، وأثناء تلك الفترة غير مطلوب من المراجع أن يقوم بتطبيق أية إجراءات .

فإذا ما كانت الفترة ما بين تاريخ تقرير المراجع وإصداره تزيد عن ثلاثة أسابيع ،فسوف يكون من الحكمة للمراجع أن يقوم بالتحرى بشأن الأحداث

اللاحقة بالإستفسار عن الإدارة ، وإذا ما إستغرق التـأخير فترة طويلـة بشكل غير عادى ، فإنه ينصح بأن يتم التوسع فـى فحص الأحداث اللاحقة وإعادة تحديد تاريخ التقرير .

٢- الأحداث اللاحقة Subsequent Events :-

قد تقع أحداث أو عمليات بعد تـاريخ الميزانيـة ولكن قبل اصدار القوائم المالية وتقرير المراجع ، وقد يكون لتلك الأحداث تأثير جوهرى على القوائم ، ومن ثم فإن الأمر يتطلب إجراء تسوية فى القوائم المالية أو الإفصاح عن تلك الأحداث فى القوائم المالية .

وهناك نوعان من الأحداث اللاحقة يتطلب الأمر أخذهما فـى الإعتبار بواسطة الإدارة ، كما يتطلب الأمر أيضاً تقويمهما من جانب المراجع هما:-

أ- الأحداث حتى تاريخ تقرير المراجع .

ب- الأحداث بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية.

أ- الأحداث حتى تاريخ تقرير المراجع :-

يجب على المراجع أن يقوم بإجراءات مراجعة تهدف الى توفير ضمان معقول باقتناعه بأنه قد تم تحديد الأحداث اللاحقة حتى تاريخ تقريره والتى قد تتطلب تعديل أو إفصاح عنها فى القوائم الماليـة ، فتلك الإجراءات بالإضافة الى الإجراءات الأخرى المطبقة أساسـاً علـى العمليـات اللاحقـة - تهدف الـى الحصول على دليل إثبات على صحة الأرصدة فـى تـاريخ الميزانيـة ، ومثـال ذلك إختبار البيانات للتأكد من أن العمليات قد تم تسجيلها فى الفترة الصحيحة.

فهذه الأحداث من - النوع الأول - هى التى تعطى مزيداً من أدلة الإثبات عن الظروف التى كانت سائدة فى تاريخ الميزانية وتؤثر علـى عمليـة التقدير التى ينطوى عليها إعداد القوائم المالية ، فيجب علـى الإدارة أن تستخدم كافـة

المعلومات التى تكون متاحة قبل إصدار القوائم المالية فى تقويمها للأحداث التى بنيت على أساسها تقديرات البنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية ، ويتعين إجراء التسويات اللازمة بالقوائم المالية لتعكس التغير فى تلك التقديرات نتيجة لأدلة الإثبات الجديدة التى تم الحصول عليها ، ويتطلب ذلك المعرفة بجميع الحقائق والظروف السائدة وإستخدام التقدير الشخصى ، على سبيل المثال الخسائر التى تنشأ من عدم تحصيل ديون نتيجة لتدهور أحداث العملاء وعقب تاريخ الميزانية مما أدى الى إشهار إفلاسهم تعد دليلاً على أن حالتهم المالية كانت متدهورة فعلاً فى تاريخ الميزانية ، ولذلك يلزم أخذ تلك الحقيقة فى الإعتبار وإجراء التسويات اللازمة فى القوائم المالية قبل إصدارها.

ويجب على المراجع القيام بإجراءات تحديد الأحداث اللاحقة فى أقرب وقت الى تاريخ تقريره كلما كان ذلك ممكننا عملياً ، وتتضمن تلك الإجراءات بوجه عام ما يلى :-

١. الإطلاع على محاضر إجتماعات الجمعية العامة ، ومجالس الإدارة ولجان المراجعة واللجان الهامة الأخرى ، وذلك فى الفترة بعد تاريخ الميزانية ، والإستفسار عن الأمور التى تم مناقشتها فى الإجتماعات التى لم تعد محاضرها بعد .
٢. الإطلاع على أخر قوائم مالية دورية متاحة ، وكذلك على الموازنات التقديرية ، وتنبؤات التدفقات النقدية والتقارير الإدارية الأخرى ، والقيام بعمل المقارنات كلما كان ذلك ضرورياً .
٣. الإستفسار من المستشار القانونى للمنشأة عن المطالبات والمنازعات القضائية والمراحل التى وصلت اليها .

٤.بحث الإجراءات التى وضعتها الإدارة للتعرف على الأحداث اللاحقة الهامة والإستفسار منها عن وقوع أى من هذه الأحداث وما قد يكون لها من أثر على القوائم المالية موضوع تقرير المراجع .

ومن أمثلة تلك الإستفسارات (١) الوضع الحالى للبنود التى تمت المحاسبة عنها على أساس بيانات مؤقتة أو تمهيدية ، (٢) ما إذا كانت هناك إرتباطات قد قد تمت عن طريق الإقتراض أو تقديم ضمانات جديدة ، (٣) ما إذا كان قد تم بيع أصول ثابتة أو وحدات تشغيل أو أن هناك نية لإجراء ذلك ، (٤) ما إذا كان هناك إصدار لأسهم أو لسندات جديدة ، وما إذا كان هناك إتفاق لإندماج أو تصفية أو هناك تخطيط لإجراء ذلك ، (٥) ما إذا كان هناك أصول للمنشأة قد تم إهلاكها بالحريق أو بغيره أو تم مصادرتها ، (٦) ما إذا كانت تطورات هامة بالنسبة لمجالات المخاطرة والمسئوليات الإجتماعية المعروفة للمراجع ، (٧) ما إذا كانت هناك تسويات محاسبية غير عادية قد أجريت أو من المزمع إجرائها منذ تاريخ الميزانية ، (٨) مدى علم الإدارة بوقوع أو إحتمال وقوع أية أحداث قد تؤثر على سلامة السياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية مثل الأحداث التى تؤثر على فرض الإستمرارية .

فإذا ما كشفت مثل تلك الإجراءات عن أحداث لها تأثير على القوائم المالية ، وجب على المراجع فى تلك الحالة القيام بالمزيد من الإجراءات لتقييم مدى إنعكاس تلك الأحداث فى القوائم المالية بالطريقة المناسبة .

ب- الأحداث بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية:-

لا يؤثر النوع الثانى من الأحداث اللاحقة على التقديرات فى تاريخ الميزانية لأن الحدث لا يرتبط بالأصول أو الخصوم التى كانت موجودة فى تاريخ الميزانية ولذلك السبب فإن تلك الأحداث لا تتطلب تسوية بالقوائم المالية

، ورغماً عن ذلك فإن طبيعة بعض تلك الأحداث قد يستدعى الإفصاح عنها فى القوائم المالية لكى لا تصبح مضللة .

ومن أمثلة النوع الثانى من الأحداث اللاحقة التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية – دون عمل أية تسويات – ما يلى (١) إصدار أسهم أو سندات جديدة ، (٢) شراء مشروع أخر ، (٣) تسوية نزاع قضائى إذا كان الحدث الذى نشأت عنه تلك المطالبات القضائية قد وقع بعد تاريخ الميزانية ، (٤) الخسائر التى أصابت الآلات والمعدات أو المخزون نتيجة حريق أو فيضان ، (٥) الخسائر فى بند المدينين الناشئة عن ظروف مثل كارثة أصابت أحد المدينين نشأت بعد تاريخ الميزانية .

بوجه عام لا توجد مسئولية على المراجع تلزمه بالقيام بإجراءات للتعرف على الأحداث التى تتم بعد تقريره ، حيث ان الإدارة تكون مسئولة عن إبلاغ المراجع بأية أحداث قد تؤثر على القوائم المالية ، وتكون قد حدثت فى الفترة ما بين تاريخ تقرير المراجع ، وتاريخ نشر أو إصدار القوائم المالية .

وفى حالة علم المراجع بوقوع أحداث بعد تاريخ تقريره ، وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية ، يجب عليه دراسة مدى ضرورة تعديل القوائم المالية مع الإدارة ، فإذا ما قامت الإدارة بالتعديل ، يتعين على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية فى تلك الأحوال ، وعمل تقرير على القوائم المالية المعدلة ، وبعد القيام بتلك الإجراءات ، يجب على المراجع أن يؤرخ تقريره بتاريخ لا يكون سابقاً على تاريخ إعتماد القوائم المالية المعدلة ، وبالتالى يجب أن تمتد الإجراءات المرتبطة بالنوع الأول من الأحداث لتشمل الفترة التالية حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع .

أما فى حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية ، وكان المراجع يرى ضرورة تعديلها ، فإن تصرفه فى تلك الحالة سيتوقف على ما إذا كان تقريره

قد أبلغ للمنشأة ، فإذا لم يكن تقريره قد تم إبلاغه ، فيجب على المراجع إبداء رأى متحفظ ، أو رأى سلبى حسب ما يراه مناسباً ، أما إذا كان تقريره قد ابلغ للمنشأة ، فيجب عليه إخطار الإدارة العليا للمنشأة بأنه سوف يتخذ الإجراءات لمنع الإعتماد على تقريره .

٣- إكتشاف حقائق إصدار القوائم المالية :-

بصفة عامة لا يوجد إلزام على المراجع بعد إصدار تقريره بالإستمرار فى القيام بإجراءات مراجعة جديدة أخرى بالنسبة للقوائم المالية التى سبق مراجعتها والتى غطاها تقريره .

أما إذا نما الى علم المراجع بعد إصدار القوائم المالية معلومات جديدة قد تؤثر على تلك القوائم وبالنتيجة ستؤثر على تقريره ، ولم تكن المعلومات عن تلك الحقائق موجودة لديه وقت إصدار تقريره ، وكانت تلك المعلومات من الأهمية بحيث أنه لو علم بها فى حينه لأثرت على تقريره ، من ثم يجب على المراجع فى تلك الحالة إتخاذ الإجراءات التالية :-

١. مناقشة الأمر مع إدارة العميل ونصحها بالإفصاح عن تلك المعلومات الجديدة وأثرها على القوائم المالية فوراً لجميع الأطراف الذين يعتمدون مالياً على القوائم المالية .
٢. إذا كانت أثار المعلومات الجديدة المكتشفة على القوائم المالية يمكن المراجع دراسة الخطوات التى إتخذتها للتأكد من أن مستلمى ومستخدمى القوائم المالية السابق إصدارها مع تقرير المراجع عليها قد علموا بموضوع التعديل .
٣. يجب على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية فى تلك الأحوال ، وإصدار تقرير جديد ، ويشار فيه الى الملحوظة على القوائم المالية التى تبين بالتفصيل سبب تعديل القوائم المالية السابق إصدارها ، كما يجب أن

يشير التقرير الجديد أيضاً الى التقرير الذى سبق أن أصدره المراجع على تلك القوائم المالية .

وفيما يلى مثالاً على تقرير المراجع عن القوائم المالية المعدلة :-

تقرير المراجع عن القوائم المالية المعدلة

الى السادة / ....

سبق ان قمنا بمراجعة القوائم المالية .... لشركة .... فى ٣١/١٢/ ..... وفقاً لمعايير المراجعة (الدولية) وقدمنا عنها تقريراً بدون تحفظات بتاريخ ١/٣/ ....

للأسباب الواردة تفصيلاً فى الملحوظة رقم .... على القوائم المالية المعدلة ، فإن القوائم المالية المشار اليها والسابق إعداد التقرير بشأنها ، تتضمن أخطاء فى المخزون ، تكلفة المبيعات ، وصافى الدخل ، وحقوق المساهمين .

ولقد إقتصر الفحص للقوائم المالية المرفقة من أول مارس ...... حتى تاريخ هذه التقرير ، على الأمر الذى تتناوله تفصيلاً الملحوظة رقم ...... على القوائم المالية (وتقتصر تلك الفقرة فى حالة إقتصار المراجع على فحص الأحداث التى إستلزمت تعديل القوائم المالية) .

وفى راينا أن القوائم المالية التى تم تعديلها تعبر بعدالة عن المركز المالى للشركة ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ .

يحل هذا التقرير محل تقريرنا المؤرخ فى ١/٣/ ....

توقيع المراجع

....

٤. أما إذا لم تقم الإدارة بتعديل القوائم المالية وإتخاذ الخطوات المشار اليها سابقاً ، فيجب على المراجع إخطار الإدارة العليا للمنشأة بأنه سيتخذ الإجراء اللازم لمنع الإعتماد على تقريره (مثلما هو الحالة بالنسبة لإجراء المراجع للنوع الثانى من الأحداث اللاحق الخاص بالأحداث بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية) .

وحيث أن إخطار كل مساهم أو مستثمر يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية – بوجوب عدم الإعتماد على تقريره أمر قد يكون صعباً عملياً وبصفة خاصة الذين تكون شخصياتهم غير معلومة للمراجع ، من ثم فإن الإجراء المعتاد هو إخطار الجهة الرقابية التى يخضع العميل لإختصاصها طالباً منها إتخاذ الإجراءات التى تراها ضرورية لتحقيق الإفصاح المطلوب ، ويكفى لذلك الغرض إخطار هيئة تداول الأوراق المالية والبورصات بالنسبة للشركات المساهمة التى تخضع لإختصاصاتها ، ويجب أن يحتوى الإخطار على المعلومات التالية :-

أ. وصف لأثار المعلومات الجديدة المكتشفة على تقرير المراجع والقوائم المالية .

ب. يجب أن تكون البيانات التى تم الإفصاح عنها موجزة وحقيقية ما أمكن ، بحيث يتم تجنب التعليق على سلوك أو دوافع أى شخص .

ج. إذا ما رفض العميل التعاون ، ومن ثم لم يتمكن المراجع القيام بعملية فحص كافية للمعلومات الجديدة ، فإنه يكفى أن يذكر فى إخطاراته بأن تلك المعلومات الجديدة قد نمت الى علم وأنها إذا كانت صحيحة فلا يجب الإعتماد مستقبلاً على تقريره أو الربط بينه وبين القوائم المالية – وبفضل أن يقوم المراجع فى تلك الحالات إستخدام حكمة المهنى وإستشارة محامين فى هذا الشأن .

٥- قد لا توجد ضرورة لتعديل القوائم المالية وإعداد تقرير جديد عنها من المراجع ، وذلك عندما تكون القوائم المالية للفترة التالية على وشك الإصدار ، وبشرط موافقة الإدارة على عمل الإفصاح المناسب فى تلك القوائم .

٤/٦ الإفصاح فى تقارير مراقبى الحسابات طبقاً للمتطلبات القانونية :-

تطبيقاً لنص المادة (١٠٥) والمادة (١٠٦) من قانون الشركات المصرى لمراقبى الحسابات فى كل وقت الإطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفى طلب البيانات والإيضاحات التى يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته ، وله كذلك أن يحقق موجودات الشركة وإلتزاماتها ويتعين على مجلس إدارة الشركة أن يمكن المراقب من كل ما تقدم .

وعلى المراقب فى حالة عدم تمكينه من إستعمال الحقوق المنصوص عليها إثبات ذلك كتابة فى تقرير يقدم الى مجلس الإدارة ويعرض على الجمعية العامة أن لم يقم المجلس بتيسير مهمته .

وعلى مجلس الإدارة أن يوافى المراقب بصورة من الإخطارات والبيانات التى يرسلها الى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة وعليه أن يحضر إجتماعات تلك الجمعية أو أن ينيبه من المحاسبين ، ويتأكد من صحة الإجراءات التى أتبعت فى الدعوة للإجتماع ، وعليه أن يدلى فى الإجتماع برأيه فى كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة ، وبوجه خاص فى الموافقة على القوائم المالية بتحفظ أو بغير تحفظ أو فى إعادتها الى مجلس الإدارة .

ويتلو المراقب تقريره على الجمعية العامة ، ويجب أن يكون التقرير شاملاً على البيانات التى نص عليها القانون واللائحة التنفيذية . [1]

---

[1] كان بيان المراقب عن القوائم المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية يطلق عليه لفظ شهادة Certificate ، ثم إستبدلت الشهادة بلفظ تقرير Report جرياً على ما هو متبع فى إنجلترا ، وقد حسم المشرع المصرى هذا الجدل اللفظى فأطلق عليه لفظ تقرير Report ، بإعتبار أن طبيعة عمل المراقب لا تمكنه من إعطاء شهادة بصحة المركز المالى كما تظهره الميزانية ونتيجة الأعمال كما يظهرها حساب الأرباح والخسائر .

وقد حدد قانون الشركات ، ودستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر في عام ١٩٥٨ ، وقانون الجهاز المركزى للمحاسبات الإطار العام للبيانات التى تتعلق بتقرير مراقب الحسابات وعناصر ذلك التقرير ، والذى يعتبر وثيقة برأى المراجع الفنى والمهنى للنتائج التى توصل اليها من مراجعته لحسابات المنشأة وقوائمها المالية ، وما قد يعين له من ملاحظات ، وتتمثل العناصر التى يجب أن يتضمنها تقرير مراقب الحسابات وفقاً للمتطلبات القانونية السابقة على النحو التالى :-

١/٤/٦ عناصر ومشتملات التقرير وفقاً لقانون الشركات المصرى :

تطبيقاً لنص المادة (١٠٦) يجب أن يتضمن التقرير البيانات التى نص عليها القانون ولائحته التنفيذية فضلاً عن البيانات التالية :-

١)ما إذا كان المراقب قد حصل على المعلومات والإيضاحات التى يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرضى .

٢)ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له إنتظامها وفى حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها ما إذا كان قد إطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع وبالنسبة للشركات الصناعية ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف ثبت له إنتظامها .

٣)ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات .

٤)ما إذا كان من رأيه فى ضوء المعلومات والإيضاحات التى قدمت اليه أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر

على الوجـه الصحيح عن أربـاح الشركة أو خسـائرها عن السـنة الماليـة المنتهية .

٥)ما إذا كان الجرد قد أجـرى وفقـاً للأصـول المرعيـة مـع بيـان مـا جد من تعديلات فى طريقة الجرد التى أتبعت فى السنة السابقة إن كان هناك تعديل

٦)ما إذا كانت البيانـات الـواردة فـى تقريـر مجلـس الإدارة المشـار اليهـا فـى القانون واللائحة التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة .

أوجب المشرع على مجلس الإدارة أن يعد تقريره عن نشاط الشركة خلال السنة المالية وعن مركزها المالى فى ختام السنة ذاتها . وأضاف أنه يجب أن يكون من بين ما يشتمل عليه التقرير :-

(أ) شرح واف لبنود الإيرادات والمصروفات .

(ب) بيان تفصيلى بالعقود التى تعقدها الشركة خـلال كـل سنة مـن السنوات الخمس التالية لتأسيسها لتملك منشآت أو منقولات أو عقارات تدخل فى أصول الشركة ، ويزيد ثمنها على عشر رأس المال الـذى تـم أداؤه فعـلاً مـع إيضـاح تناسب أو عدم تناسب المقابل مع الأسعار التى كانت سارية وقت إبـرام هذه العقود .

(جـ) بيان تفصيلى بالطريقة التى يقترحها مجلس الإدارة لتوزيـع أربـاح السـنة المالية المنتهية ، وما يكون منقولاً مـن السـنة السـابقة بـالتطبيق لأحكـام نظـام الشركة مع تعيين تاريخ صرف الأرباح التى يعتـاد توزيعهـا بحيث لا يتعدى ذلك شهرين من تاريخ إعتماد الميزانية بقرار من الجمعية العمومية.

وعادة ما يتضمن الكشف التفصيلى الذى يتعين وضعه عن طريـق مجلـس الإدارة سنوياً تحت تصـرف المسـاهمين لإطلاعهم عليـه قبـل إنعقـاد الجمعيـة العامة التى ترى النظر فى تقرير مجلس الإدارة بثلاثة أيام البيانات التالية :-

(أ) جميع المبالغ التى حصل عليها رئيس مجلس إدارة الشركة وكل عضو من أعضاء هذا المجلس فى السنة المالية من أجور وأتعاب ومرتبات ومقابل حضور جلسات مجلس الإدارة وبدل عن المصاريف . وكذلك ما قبضه كل منهم على سبيل العمولة أو غيرها أو بوصفه موظفاً فنياً أو إدارياً فى مقابل أى عمل فنى أو إدارى أو إستشارى أداه للشركة .

(ب) المزايا العينية التى يتمتع بها رئيس مجلس إدارة الشركة وكل عضو من أعضاء هذا المجلس فى السنة المالية كالسيارات والمسكن المجانى وما الى ذلك .

(جـ) المكافآت وأنصبة الأرباح التى يقترح مجلس الإدارة توزيعها على مدير الشركة وكل عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة .

(د) المبالغ المخصصة لكل عضو من أعضاء مجلس الإدارة الحاليين والسابقين كمعاش أو إحتياطى أو تعويض عن إنتهاء الخدمة .

(هـ) المبالغ التى أنفقت فعلاً فى سبيل الدعاية بأية صورة كانت مع التفصيلات الخاصة بكل مبلغ .

(و) العمليات التى يكون فيها لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين مصلحة تتعارض مع مصلحة الشركات .

(ز) التبرعات مع بيان تفصيلات كل مبلغ ومسوغات التبرع .

٧)ما إذا كانت قد وقعت اثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر فى نشاط الشركة أو فى مركزها المالى مع ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية ، وذلك فى حدود المعلومات والإيضاحات التى توافرت لديه وفقاً لأحكام هذه المادة .

ويسأل المراقب عن صحة البيانات الواردة فى تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين ولكل مساهم أثناء عقد الجمعية العامة أن يناقش تقرير المراقب وأن يستوضحه عما ورد فيه .

٢/٤/٦ عناصر ومشتملات تقرير مراقب الحسابات طبقاً لدستور المهنة وقانون الجهاز المركزى للمحاسبات :

وقد حدد دستور المحاسب والمراجعة الصادر فى عام ١٩٥٨ الإطار العام لتقرير مراقب الحسابات وما يجب أن يتضمنه ، كما حدد قانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ عناصر هذا التقرير[1] والذى يعتبر وثيقة مكتوبة برأى المراجع الفنى والمهنى للنتائج التى توصل من مراجعته لحسابات المنشأة الختامية ومركزها المالى ، وما قد يعن له من ملاحظات ، وتتثمل العناصر التى يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة فيما يلى:

١- مدى الحصول على الإيضاحات والبيانات التى رأى ضرورة الحصول عليها :

وقد وردت نصوص ذلك فى كل من دستور المهنة أو قانون الجهاز ذاته ، حيث نص البند السادس من المادة الرابعة العشر من دستور المهنة على ما يلى:-

---

[1] تتضمن تقارير الجهاز المركزى الملاحظات والنتائج والتوصيات التى تنكشف عند ممارسة إختصاصاته فى الجهات الموكولة لها مهمة الرقابة فيها وهى الوحدات التى يتألف منها الجهاز الإدارى للدولة ووحدات المجلس الحكم المحلى ، الهيئات العامة وهيئات شركات قطاع الأعمال ، الشركات التى لا تعتبر من شركات قطاع الأعمال التى يساهم فيها شخص عام أو شركة أو بنك من شركات أو بنك عامر بما لا يقل عن ٢٥٪ من رأس المال بالإضافة الى النقابات والإدارات المهنية والعمالية ، والأحزاب السياسية والمؤسسات الصحفية والقومية والحزبية بالإضافة لأى جهات تنص قوانينها على خضوعها للجهاز المركزى للمحاسبات.

" يعتبر مراقب الحسابات مخلاً بالأمانة إذا تغافل عن الحصول على إيضاحات كان يمكن الحصول عليها أثناء المراجعة" كما قد نصت المادة الثانية من القانون رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ على ما يلى :-

" والحصول على الإيضاحات التى من شأنها أن تمكنهم من إكتشاف أى خطأ أو غش وقع فى الحسابات " .

٢- مدى ملائمة النظام المحاسبى وسلامة توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر :-

حيث يجب أن يضمن المراجع تقريره عن مدى ملائمة نظام الوحدة المحاسبية ومدى سلامة التوجيه المحاسبى وفقاً للأصول المرعية ، ومدى صدق وكفاية الدفاتر الممسوكة ، وفى ذلك ينص البند (هـ) من المادة الثانية من القانون ١٤٤ لسنة ٨٨ على ما يلى :

" التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبى للوحدة محل المراجعة والتأكد من توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر " .

٣- مدى تضمين حسابات الوحدة لكل ما تضمن عليه القوانين والأنظمة:-

حيث تنص المادة السادسة من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة على ما يلى :-

" على المراقب أن يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة ".

كما تنص المادة ٢ من القانون ١٤٤ لسنة ٨٨ على ما يلى :-

" بيان ما إذا كانت حسابات الوحدة محل المراجعة تتضمن كل ما تنص عليه القوانين والأنظمة من وجوب إثباته فيها " .

٤- مدى تعبير الحسابات الختامية للوحدة وميزانيتها بوضوح للمركز المالى :-

حيث تنص المادة (١٦) من دستور المهنة على ما يلى :-

" من حق مراقب الحسابات أن يصف الميزانية بأنها تعطى صورة صادقة وواضحة عن حالة أعمال الشركة فى تاريخ معين وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر على وجه صادق عن أرباح الشركة أو خسائرها عن مدة مالية معينة ...

كما تنص المادة الثانية – البند (أ) من القانون ١٤٤ ، لسنة ٨٨ على ما يلى:-

" .... وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى [1] للوحدة محل المراجعة فى ختام المدة المالية محل الفحص وما إذا كانت حسابات العمليات الجارية أو حساب الأرباح والخسائر أو حساب الإيرادات والمصروفات تعبر على الوجه الصحيح عن تلك الأعمال والأرباح والخسائر أو الإيرادات والمصروفات عن تلك المدة " .

٥- أن الجرد والتقويم قد تما وفقاً للأصول المرعية والإشارة لكل تغيير فى الأسس :-

حيث نصت المادة الثانية ، والثانية عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة على ما يلى :-

" تنحصر مهمة المراقب فى إجراء الإختبارات للدرجة التى تطمئنه الى صحة الجرد والتقويم " .

" يوضح أيضاً بالتقرير التغيرات التى حدثت كإختلاف طرق التقويم فى العام موضوع الفحص عنها فى أعوام سابقة " .

" كما أن عليه أن يتحفظ فى حالة تعديل طريقة الجرد التى سبق أن إتبعتها المنشأة " .

---

[1] لا يتفق المؤلف مع إصطلاح المركز المالى الحقيقى .

كما نصت المادة الثانية – الفقرة (ب) من القانون رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ على ما يلى :–

" التأكد من أن الجرد والتقويم قد تما وفقاً لهذه الإجراءات والأصول المرعية ويتعين الإشارة الى كل تغير يطرأ على أسس وطرق التقويم والجرد".

٦– مدى كفاية المخصصات مع بيان ما إذا كانت هناك إحتياطيات لم تظهر بالميزانية :–

حيث وردت فى المادة الثامية الفقرة (ج) من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات على النحو التالى :–

" إبداء الرأى فيما إذا كانت المخصصات الت كونتها الوحدة كافية لتغطية جميع الإلتزامات والمسئوليات والخسائر الممثلة مع بيان ما إذا كانت هناك إحتياطات لم تظهر فى الميزانية " .

٧– إيضاح ما وقع أثناء السنة من مخالفات لأحكام القوانين والنظم [١]

وقد إهتم قانون الجهاز المركزى للمحاسبات بإدراج هذا العنصر ضمن تقرير المراجعة حيث نصت المادة الثانية فقرة (ء) على ما يلى :–

" إيضاح ما يكون قد وقع أثناء السنة المالية من خالفات لأحكام القوانين والنظم على وجه يؤثر على نشاط الوحدة كل المراجعة ، أو على مركزها المالى أو على أرباحها مع بيان ما يكون قد أخذ فى شأن ذلك ، وما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة عند إعداد الميزانية " .

٨– مدى ملائمة أنظمة الضبط والرقابة الداخلية [١]

---

[١] ، (٢) لم يتطرق دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الى موضوع سلامة التصرفات أو مدى ملائمة أنظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة بالإضافة الى إيضاح ما وقع أثناء السنة من مخالفات لأحكام القوانين والنظم .

حيث أشار القانون رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ فى المادة الثانية الى ما يلى :-

التحقق من .. وأنظمة الضبط والرقابة للوحدة محل المراجعة .

٩- مدى سلامة التصرفات وإتباع النظم ، والقواعد العامة المقررة [٢]

حيث تم الإشارة فى المادة الثانية - البند (هـ) من القانون رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ على ما يلى :-

" بل يجب التحقق من سلامة التصرفات ذاتها ، ومن إتباع النظم والقواعد العامة المقررة " .

١٠- مدى وجود الأصول ومن حقيقة قيمتها :-

بغرض توفير صورة صادقة للميزانية ، أشارت المادة الثانية - البند (هـ) فى القانون رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ الى ما يلى :-

التثبت من وجود الأصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها ، وأنها سجلت أصلاً بعد التكلفة ، وأنه يجرى إهلاكها بالقدر المناسب " .

١١- مدى كفاية نظام التكاليف [١]

حيث أشارت المادة الثانية عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الى:-

---

[١] ، (٢) لم يتطرق دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الى موضوع التصرفات أو مدى ملائمة أنظمة الضبط والرقابة للوحدة محل المراجعة الى إيضاح ما وقع أثناء السنة من مخالفات لأحكام القوانين والنظم .

[١] ، (٢) إقتصر الزام المراقب بذلك على دستور مهنة المحاسبة والمراجعة ولم يتطرق لهذين العنصرين قانون الجهاز المركزى للمحاسبات .

" لا تمسك حسابات تكاليف ، وإنما تتمكن من إعداد تكلفة إجمالية لمنتجات تقدر على ضوئها بضاعة أخر المدة وأرى أنها تفى بالغرض من إعدادها ، فإذا لم تفى بالغرض تحفظ فى تقريره " .

١٢- حدود المراجعة التى قام بها

حيث وردت بالمادة الثانية عشر - البند (أ) ما يلى :-

" يوضح مراقب الحسابات بتقريره مدى مراجعته ، وأنه لم يقم بمراجعة تفصيلية كاملة لكافة القيود والعمليات وأن مراجعته قد تمت بطريقة الإختبارات" .

وقد ورد بالمادة التاسعة من القانون رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ ما يلى :-

" يباشر الجهاز إختصاصاته المبينة بهذا القانون بطريقة العينة " .

١٣- تحفظه عن مراجعة الفروع (٢)

أشارت المادة (١٢) - البند (ح) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة على ما يلى :-

" على المراقب أن يحتفظ فى تقريره إذا كان للمنشأة فروع لم يتمكن من زيارتها ، وأن يوضح ما إذا كان قد إطلع على ملخصات وافية عن نشاط تلك الفروع " .

٣/٤/٦ متطلبات الإفصاح فى تقرير مراقب الحسابات طبقاً للقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ :-

تطبيقاً لنص المادة الأولى من القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة تم النص على الفقرتين التاليتين :-

" يتم إعداد التقرير عن نشاط شركات المساهمة والتوصية بالأسهم ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ونماذج القوائم المالية الواردة بالملحق رقم (٣) " .

" كما يتم مراجعة حسابات الشركات المشار اليها وفقاً لقواعد المراجعة الدولية " .

تطبيقاً للمتطلبات القانونية السابقة والقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧

- يقترح أن يكون تقرير مراقب الحسابات على النحو التالى :-

تقرير مراقب الحسابات

إلى السادة / مساهمى شركة ....

قمنا بمراجعة القوائم المالية لشركة .... شركة مساهمة مصرية خاضعة لأحكام القانون .... والمتمثلة فى قائمة المركز المالى (الميزانية) فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية بالإضافة الى الإيضاحات المتممة لتلك القوائم عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وتعتبر تلك القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، وتتمثل مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم تأسيسا على مراجعتنا .

وقد قمنا بإجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية وفى ضوء أحكام القوانين السارية ، والتى تتطلب تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء جوهرية ، وتتضمن عملية المراجعة فحص أختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والأفصاحات الواردة بالقوائم المالية ،كما تتضمن أيضاً عملية المراجعة تقييم للسياسات والقواعد المحاسبية المطبقة والمستخدمة والتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض التى قدمت به القوائم المالية ، ونعتقد بأن

مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا عن عدالة عرض القوائم المالية فى حدود المعلومات والايضاحات التى تعتبر ضرورية لأغراض المراجعة .

من رأينا أن الشركة تمسك حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها ، وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، ومن رأينا أن القوائم المالية المشار اليها بأعلاه والإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح وعدالة فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية ، ونرى أن البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح المرتبطة تتفق مع ما هو وارد بدفاتر وسجلات الشركة ، وفى الحدود التى يثبت بها مثل تلك البيانات عادة بالدفاتر .



الإفصاح عن التنبؤات و التقديرات المالية (المعلومات المالية المستقبلية) و دور و إجراءات مراقب الحسابات

الفصل السابع

الإفصاح عن التنبؤات والتقديرات المالية

(المعلومات المحاسبية المستقبلية)

ودور وإجراءات مراقب الحسابات

مقدمة

على الرغم من أن القوائم المالية المنشورة تعد من اهم مصادر المعلومات عن الشركات المساهمة ، والذى من شأنها عكس الأداء الفعلى للمنشأة ، آلا أنها لا تعكس معلومات عن مقدرتها الكسبية المستقبلية بشكل مباشر ، حيث أن تغير الظروف والعوامل المرتبطة بأنشطة المنشأة يجعل تلك المعلومات التاريخية غير كافية لأغراض التنبؤ .

وقد أصبح الاتجاه الحديث للفكر المحاسبى والإدارى يؤكد على أهمية الافصاح عن تنبؤات الإدارة وتوقعاتها المالية فى التقارير الخارجية المنشورة لمنشآت الأعمال ، وذلك باعتباره عاملاً هاماً ومفيداً فى أتخاذ القرارات والاستثمار فى الأوراق المالية .

يهتم هذا الفصل بدراسة الافصاح عن التنبؤات والتقديرات المالية للإدارة فى القوائم المالية وأهميته وأساليبه ومقدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ ودور وإجراءات المراجع وأساليبه تجاه التنبؤات والتقديرات المالية .

وتحقيقاً لذلك يتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالى : -

١/٧ طبيعة المعلومات المالية المستقبلية (التنبؤات والتقديرات المالية) .

٢/٧ أهمية المعلومات المالية المستقبلية والافصاح عنها .

٣/٧ المعلومات التى يجب الافصاح عنها بالقوائم المالية المستقبلية .

٤/٧ معيار اعداد وفحص المعلومات المالية المستقبلية وتطبيق الاجراءات المتفق عليها .

٥/٧ المتطلبات الرئيسية لمعيار اعداد القوائم المالية المستقبلية .

٦/٧ المتطلبات الرئيسية لمعيار فحص القوائم المالية المستقبلية .

٧/٧ المتطلبات الرئيسية لتطبيق الإجراءات المتفق عليها على القوائم المالية المستقبلية .

١/٧ طبيعة المعلومات المالية المستقبلية (التنبؤات والتقديرات المالية) :

تعبر المعلومات المالية المستقبلية **Prespective Financial Statements** عن المعلومات المتوقعة التى تكون إما فى شكل تنبؤات مالية **Financial Forecasts** أو فى شكل تقديرات مالية **Financial Projections** ، ويستند كل منهما على مجموعة من الافتراضات أو السياسات المحاسبية الهامة .

ويقصد باصطلاح التنبؤات المالية **Financial Forecasts** بأنه عبارة عن المعلومات المالية المستقبلية التى تعرض المركز المالى المتوقع لأحد منشآت الأعمال ونتائج أعمالها المتوقعة وتدفقاتها النقدية المتوقعة ، وتتأسس تلك التنبؤات المالية على افتراضات تعكس الظروف التى يتوقع الطرف المسئول (الإدارة) أن تحدث ومسار العمل المتوقع أن يأخذه ، وقد يتم التعبير عن التنبؤات المالية إما فى صورة قيم نقدية على أساس رقم وحيد (أو التقديرات فى نقطة) **Single Point** ، وقد يتم عرض التنبؤات فى صورة مدى من القيم **Range** .

بينما يعرف اصطلاح التقديرات المالية **Financial Projections** بأنه عبارة عن معلومات مالية مستقبلية تعرض المركز المالى المتوقع لأحد المنشآت ونتائج أعمالها المتوقعة وتدفقاتها النقدية المتوقعة فى ظل وجود أحد (أو أكثر) الافتراضات المفترضة **Hypothetical Assumptions** ، أى تلك الأفتراضات التى تقوم عليها التقديرات المالية المستقبلية والتى يكون الهدف من أستخدامها عرض ظروف معينة (قد تحدث أو قد لا تحدث) أو توقع مسار عمل معين قد لا يتم اتخاذه .

يمكن القول بان الاختلاف الرئيسى فيما بين التنبؤات المالية ، والتقديرات المالية فى أن المفهوم الثانى يتأسس بصفة رئيسية على افتراضات أفتراضية ،

كما أنه يستهدف فى الاجابة على أسئلة ماذا يحدث .. لو ؟ ، فالتقديرات المالية أحياناً ما يتم أعداها لتوفير مسارعمل أفتراضى واحد أو أكثر لأغراض التقييم.

وغنى عن البيان فإن القوائم المالية المستقبلية يتم اعدادها إما لأغراض الاستخدام العام أو الاستخدام المحدود ، ويشير الاستخدام العام للقوائم المالية الى استخدام المعلومات عن طريق الجهات التى لا يكون الطرف المسئول فى تفاوض مباشر معهم .

وكمثال عن تلك المعلومات المقدمة المتضمنة قوائم مالية مستقبلية لأغراض الحصول على سندات أو أسهم مالية جديدة ، ففى تلك الأحوال فإن المستخدمين المستهدفين لا يمكن أن يقوموا بسؤال الطرف المسئول أو التفاوض معهم مباشرة ، ويكون أفضل نموذج لعرض تلك المعلومات ذات الاستخدام العام فى شكل نتائج متوقعة **Expected results** ، تأسيساً على ذلك تمثل التنبؤات المالية الشكل الملائم الوحيد لأغراض الاستخدام العام .

أما الاستخدام المحدود (أو المقيد) للمعلومات المالية المستقبلية فهو يشير الى أستخدام القوائم المالية المستقبلية عن طريق الطرف المسئول وحده أو عن طريق طرف مسئول مع طرف ثالث يتفاوض معه ذلك الطرف المسئول بشكل مباشر ، وكأمثلة على ذلك الاستخدام المحدود عند إجراء مفاوضات لأغراض الحصول على قروض بنكية أو مصرفية أو لأغراض تقديمها إلى جهات رقابية وقانونية أو عند أستخدامها فقط داخل منشأة الأعمال (الاستخدام الداخلى) ، وفى مثل تلك الحالات فإن الطرف الثالث يمكن له أن يسائل الطرف المسئول عن المعلومات المالية المستقبلية ، بوجه عام فإن أى نوع من المعلومات المالية المستقبلية (التنبؤات أو التقديرات) يعتبر ملائماً لأغراض الاستخدام المحدود .

٢/٧ أهمية المعلومات المالية المستقبلية والافصاح عنها .

باستقراء توصيات الجهات العملية والعلمية فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة فيما يتعلق بالافصاح عن المعلومات المالية يتضح أهمية الافصاح عن تلك المعلومات على النحو التالى [1] : -

أ- أن هناك اختلاف هام بين المعلومات المحاسبية المستقبلية التى تقوم إدارة الشركة بأعدادها لأغراض الاستخدام الداخلى - عن طريق تحليل التعادل والموازنات التقديرية ، وبين المعلومات المالية المستقبلية التى تقوم باعدادها إدارة الشركة لأغراض الاستخدام الخارجي بهدف جذب المستثمرين المتوقعين والاعلان عن مدى كفاءة إدارة الشركة مقارنة بالشركات المنافسة الأخرى .

حيث يهدف النوع الأول من المعلومات الى تسهيل عملية التخطيط والرقابة سواءفى الأجل الطويل أو القصير - وهو بذلك المعنى غير قابل للنشر أو الافصاح عنه للمستفيدين الخارجيين.

أما الهدف من النوع الثانى هو القيام بعملية التحليل المالى لجذب المستثمرين والافصاح عن كفاءة أداء الشركة .

ب- ان هناك أهمية جوهرية للمعلومات المالية المستقبلية لأتخاذ القرارات سواء على المجال الداخلى أو الخارجى ، وبالتحديد الافصاح عن أرباح المنشأة ، ونصيب السهم من الربح مستقبلاً ، والعوائد المتوقع توزيعها على المساهمين ، والمبيعات المستقبلية .

---

[1] على سبيل المال المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الامريكية ، وسوق الأوراق المالية بلندن ، ومعهد المحاسبين فى انجلترا ويلز .

ج- أنه لا يوجد أختلاف فيما بين البلدان حول أهمية ومدى الالزام فى نشر المعلومات المحاسبية المستقبلية والافصاح عنها للمستفيدين والمستخدمين ، حيث فى الوقت الذى يعتبر نشر مثل تلك المعلومات أختيارياً فى الولايات المتحدة الأمريكية ، على النقيض يكون الزامياً ويعتبر متطلباً أساساً فى المملكة المتحدة .

وهنا يتضح أن هناك وجهتى نظر أحدهما تؤيد التوسع فى الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية ، والأخرى تعارض الاتجاه فى فرض الافصاح عن التنبؤات أو التقديرات المالية .

حيث تشير الاراء المعارضة للأفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية الى عدد من الأسباب لعل أهمها ما يلى : -

١- عدم الثقة فى المعلومات المالية للتنبؤات والتقديرات المتوقعة ، لعدم دقة الارقام والمعلومات المنشورة لعدم وجود معايير ثابتة للتنبؤ بالظروف البيئية المؤثرة سواء أكانت أقتصادية أو اجتماعية أو سياسية .

٢- الخوف من استفادة الشركات الأخرى المنافسة من المعلومات المالية المستقبلية المنشورة والمفصح عنها ، حيث أن الافصاح عن تلك التنبؤات والتقديرات من شأنه الاضرار بالميزة التنافسية للشركة .

٣- الخوف من الافصاح عن المعلومات المستقبلية للتنبؤات والتقديرات بسبب المسئولية القانونية تجاه الأطراف ذوى العلاقة إذا كانت تلك المعلومات غير دقيقة .

٤-إذا ما كان الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية الزامياً ، فسوف يكون اعداد تلك التنبؤات وتحديثها مكلفاً .

٥- إن نشر المعلومات المالية المستقبلية والافصاح عنها عادة ما يكون جزئياً ويكون بطريقة مختصرة ، مما يحد من فائدتها للمستثمرين والمحللين - بصفة خاصة للقرارات طويلة الأجل ، حيث أن تلك التنبؤات غالباً ما تكون مرتبطة بالأجل القصير .

٦- إن عدم تحقيق إدارة الشركة للتنبؤات المالية المنشورة والمفصح عنها قد يؤثر على أسعار الأسهم فى سوق رأس المال ، مما قد ينتج عنه تقلبات فى عمليات التداول وأسعار الأسهم بالبورصة .

فى حين يشير المؤيدون للأفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية الى عديد من المزايا التى لعل أهمها ما يلى : -

١- يوفر الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية للمستثمرين الحاليين والمتوقعين كافة المعلومات الملائمة لأتخاذ القرارات الرشيدة المرتبطة ببيع وشراء والاحتفاظ بالأوراق المالية ، مما قد يحد من عملية المضاربة على أسهم الشركة بالبورصة .

٢- إن الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية يساعد مهمة القائمين على التحليل المالى والشركات العاملة فى الأوراق المالية فى تقديم معلومات وثيقة نسبياً عن الأرباح المتوقع تحقيقها ونصيب العوائد من الأسهم بدلاً من الاعتماد على معلومات غير دقيقة وعشوائية أو التخمين أو الحكم الشخصى ، مما يترتب عليه القضاء على الاعتماد على الاشاعات التى يروجها السماسرة والمتعاملين المرتبطين بأسهم الشركة ـ والتى قد تضر بقيمة وأسعار هذه الأسهم فى البورصة إذا كانت غير حقيقية ومغرضة بهدف الترويج عن أسهم معينة أو الاضرار بأسهم أخرى .

٣- ان الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية يؤثر على أسعار الأسهم المتداولة أو القيمة السوقية لأسهم منشآت الأعمال ، حيث أن تلك المعلومات تمثل مؤشر ملائم للحكم على كفاءة الإدارة ، وتحديد قيمة الشركة فى أسواق رأس المال .

٤- إن الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية يوفر المعلومات المؤثرة على توقعات المستثمرين والتى يترتب عليها أحداث تغيير فى العرض والطلب على الأسهم والذى بدوره يؤدى الى احداث تغير فى أسعارها .

د- ان هناك عديد من المتطلبات العامة للأفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية لعل ابرزها ما يلى : -

١- يجب أن تتضمن التنبوات والتقديرات المالية على الأقل العناصر التالية .
- المبيعات فى السنة القادمة .
- الدخل قبل الضرائب .
- صافى الدخل .
- نصيب السهم من الدخل فى السنة المقبلة .

٢- يتعين على الشركة التى تفصح عن التنبؤات والتقديرات المالية أن تحدد الفروض التى تم على أساسها تلك التنبؤات والتقديرات ، والاشارة الى أية أسباب دعت الى تغييرها من سنة إلى أخرى ، كذلك أيضاح أية اختلافات فيما بين القيم الفعلية والقيم المتنبأ بها وتفسير الاسباب المرتبطة بالانحرافات الجوهرية .

٣- يتعين على الشركات عند القيام باعداد التنبؤات والتقديرات المالية أن تلتزم بالمبادئ المحاسبية السليمة ومعايير المحاسبة المعارف عليها ، حيث

ان تلك المعلومات المالية المستقبلية يجب أن تكون فى حدود القوائم المالية التاريخية وعناصرها .

٤- يفضل أن تكون التنبؤات والتقديرات المالية في صورة مدى من القيم على أساس تقدير أكثر أحتمالاً مضافاً اليه تقدير متفائل وأخر متشائم ، بحيث يتم تغطية العجز أو الزيادة الناتجة عن اخطار التنبؤات والتقديرات ، على سبيل المثال أن يكون الرقم المرتبط بنصيب السهم عن العائد فى السنة القادمة فى حدود ١٠ جنيهات مضافاً اليها أو ناقصاً منها ١٠٪ .

٣/٧ المعلومات التى يجب الافصاح عنها بالقوائم المالية المستقبلية

بوجه عام تعتبر عملية اعداد التنبؤات والتقديرات المالية (المعلومات المالية المستقبلية) مسئولية إدارة الشركة باعتبارها الطرف المسئول عن تقديم تلك المعلومات لخدمة المستثمرين والدائنين والبنوك وغيرهم من متخذى القرارات بناءً على عقد الوكالة الضمنى أو الصريح بينهم وبين المستفيدين من تلك المعلومات .

أما الأطراف الأخرى ومن بينهم المحاسبين القانونيين فإن مسئوليتهم تقوم على المساعدة فى اضفاء الثقة على تلك المعلومات المالية المستقبلية عن طريق تصديقهم على مدى استيفاء تلك التنبؤات والتقديرات المالية لمعايير وإرشادات العرض والافصاح المحددة فى معايير خدمات ابداء الرأى Attestation Standards (وسوف يناقش المؤلف دور المحاسبين القانونيين واجراءتهم فى الجزء التالى) .

بصفة عامة يجب أن يتم الاشارة الى عديد من المتطلبات الهامة والمعلومات التى يجب الافصاح عنها فى القوائم المالية المستقبلية هى : -

١- يتعين أن يصف عنوان الافصاح فى القوائم المالية المستقبلية طبيعة العرض ، بحيث يجب أن يتم تحديد ما إذا كان تلك المعلومات هى تنبؤات **Forecasts** أم تقديرات **Projections** .

٢- يجب أن تتضمن القوائم المالية المستقبلية ملخصات عن الافتراضات الجوهرية والسياسات المحاسبية الأساسية الهامة التى تم الاستناد اليها فى اعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية .

٣- يجب أن يتم الافصاح عن تاريخ اتمام اعداد وعرض القوائم المالية المستقبلية (تنبؤات أو تقديرات مالية) .

٤- يجب أن تشير القوائم المالية المستقبلية الى أية أفتراضات تكون حساسة عند وقت عرض واعداد تلك التنبؤات أو التقديرات المالية على وجه التحديد ، بعبارة أخرى تلك الافتراضات التى يكون لها احتمال تغيرات عالية نسبياً والتى تؤثر على التنبؤات المالية بشكل جوهرى .

٥- من المفضل أن يكون اعداد المعلومات المالية المستقبلية فى صورة القوائم المالية المماثلة لتلك القوائم التى نصت عليها معايير المحاسبة الدولية أو المصرية - أى تلك القوائم المالية المنشورة - مثل قائمة المركز المالى (ينظر الفصل الثانى) ، قائمة الدخل (ينظر الفصل الثالث) ، قائمة التدفقات النقدية (ينظر الفصل الرابع) ، مع اعداد ايضاحات متممة للقوائم المالية (ينظر الفصل الخامس) .

٦- مع ذلك قد تكون المعلومات المالية المستقبلية معدة على أساس قصرها على بنود محدودة معينة ، ويلاحظ أن تلك القوائم المحدودة يطلق عليها تعبير العرض الجزئى **Partial Presentation** للمعلومات المالية المستقبلية ، وفيما يلى مثالاً توضيحياً للعرض الجزئى الذى يمثل الحد الأدنى لمتطلبات عرض المعلومات المالية المستقبلية والافصاح عنها : -

العرض الجزئى للمعلومات المالية المستقبلية

- المبيعات أو إجمالى الايرادات
- اجمالى الربح أو تكلفة المبيعات .
- البنود التى تحدث بشكل غير عادى وغير متكررة .
- مخصصات ضرائب الدخل .
- العمليات غير المستمرة أو البنود الشاذة .
- الدخل الناتج عن الأعمال المستمرة .
- صافى الدخل أو الربح من النشاط الجارى .
- التغيرات الجوهرية فى المركز المالى .
- وصف أهداف الإدارة عن عرض المعلومات المالية المستقبلية .
- ايضاح بأن الافتراضات الأساسية تتأسس على معلومات مرتبطة بالظروف والأحداث والتصرفات المستقبلية فى التاريخ التى تعد فيه تلك المعلومات المالية المستقبلية .
- ملخص بالافتراضات الجوهرية .
- ملخص بالسياسات المحاسبية الأساسية الهامة .

وفيما يلى مثال تطبيقى على المعلومات الواجب الأفصاح عنها فى شركة مطابع الشروق (ش . م . م) بناءً على موافقة الهيئة العامة لسوق المال ، حيث يتضمن ذلك المثال قائمة المركز المالى وقائمة الدخل عن سنة تاريخية وسنوات ثلاثة قادمة متضمنة الايضاحات والبيانات العامة مرفقاً بها تقرير لمراقب الحسابات .

دعوة للأكتتاب

عملية طرح خاص لأسهم زيادة رأس المال

شركة مطابع الشروق (ش.م.م)

بناءً على موافقة الهيئة العامة لسوق المال بتاريخ ١٩٩٨/٥/١٢
مدير الطرح

شركة هيرمس للأستثمار فى الأوراق المالية

تم الاكتتاب فى جميع الأسهم المطروحة بالكامل من مؤسسات وشركات مالية وأفراد تم تحديدهم سلفاً من عملاء هيرمس للوساطة فى الأوراق المالية المجموعة المالية للسمسرة فى الأوراق المالية . شركة عكاظ للوساطة المالية والاستثمار . شركة الرواد لتداول الأوراق المالية . السلام للوساطة فى الأوراق المالية . شركة دلتا والمصرى الأمريكى للسمسرة فى الأوراق المالية . شركة الأهرام للسمسرة فى الأوراق المالية . شركة انترناشيونال لتداول الأوراق المالية وشركة الصفوة لتداول الأوراق المالية .

أولاً : البيانات العامة :

أسم الشركة : مطابع الشروق تأسست فى عام ٧٦ طبقاً لأحكام القانون ٢٣٠ لعام ١٩٨٩ .

العنوان : الكيلو ١٤ مصر – الاسكندرية الزراعى .

رأس المال المصرح به : ١٠٠ مليون جنيه مصرى .

رأس المال المدفوع : ٢٠ مليون جنيه مصرى موزع على ٢ مليون سهم بقيمة أسمية ١٠جنيه .

عدد الأسهم التى عرضت للبيع : ٥٧١,٤٢٩ سهم تمثل ٢٢,٢ ٪ من إجمالى أسهم الشركة

سعر السهم : ٣٥ جنيه مصرى .

قيد السهم : الأسهم سيتم قيدها فى بورصة القاهرة والاسكندرية .

الحفظ المركزى :تم قيدالأسهم القديمة وتم قيد الأسهم الجديدة للشركة بالحفظ المركزى.

تاريخ تأسيس الشركة : ١٩٧٦ .

أعضاء مجلس الإدارة :

م/ ابراهيم المعلم	رئيس مجلس الإدارة
م/ عادل المعلم	نائب رئيس مجلس الإدارة
م/ أحمد علام	عضو منتدب
سفير/ مصطفى مرتجى	عضو مجلس إدارة
دكتور/ أحمد حزين	عضو مجلس إدارة
م/ فاتن الزلبانى	عضو مجلس إدارة
السيدة/ أميرة أبوالمجد	عضو مجلس إدارة
السيدة/ علا بليغ	عضو مجلس إدارة ممثلة للبنك تنمية الصادرات
السيد / شريف المعلم	عضو مجلس إدارة ممثل لدار الشروق

السنة المالية : تنتهى السنة المالية فى ٣١ ديسمبر من كل عام .

مراقب الحسابات :د. أحمد شوقى (مكتب مصطفى شوقى وشركاه محاسبون قانونيون واستشاريون) .

الأستاذ / عرفات المعزاوى (مكتب المعزاوى وشركاه محاسبون ومراجعون قانونيون) .

ثانياً : نبذة عن الشركة :

١- نشاط الشركة : طباعة كافة انواع الكتب والمجلات بالاضافة الى طباعة الكرتون المستخدم فى عملية تغليف المنظفات ، الأدوية ، والمنتجات الغذائية .

٢- قاعدة العملاء : تتمتع الشركة بقاعدة كبيرة من العملاء فى قطاع طباعة الكرتون ، وتمثل الشركات متعددة الجنسيات ٤٠ ٪ - ٤٥ ٪ من مبيعات ذلك القطاع .

ثالثاً :هيكل الملكية: يوضح الجدول التالى هيكل المساهمين قبل وبعد عملية الطرح .

	نسبة الملكية قبل الزيادة		نسبة الملكية بعد الزيادة	
الأسم الثلاثى	عدد الأسهم النقديةوالعينية	النسبة من رأس المال	عدد الأسهم النقديةوالعينية	النسبة من رأس المال
المهندس/ابراهيم محمد المعلم	٢٧٩,٨٣٢	٪ ١٣,٩٩	٢٩٧,٥٨٠	٪ ١١,٥٧
المهندس/ عادل محمد المعلم	٢٧٩,٨٣٢	٪ ١٣,٩٩	٢٩٧,٣٢٢	٪ ١١,٥٦
البنك المصرى لتنمية الصادرات	٣٧٤,٨٨٧	٪ ١٨,٧٤	٣٩٦,٩٧٩	٪ ١٥,٤٤
دار الشروق - القاهرة	٢٣٦,٩١٧	٪ ١١,٨٥	٢٥٠,٨٧٩	٪ ٩,٧٦
دار الشروق - جدة	٩٩,٩٩٧	٪ ٥,٠٠	١٠٥,٨٩٠	٪ ٤,١٢
السيد /مصطفى كامل مرتجى	٩٠,٩٠٣	٪ ٤,٥٥	٩٦,٢٦٠	٪ ٣,٧٤
السيد /شريف ابراهيم المعلم	٨٢,٢٩٣	٪ ٤,١١	٨٧,٢٤٢	٪ ٣,٣٩
السيد /ابراهيم محمد المعلم بصفته وليا على إبنته القاصر نهى	٨٢,٢٩٣	٪ ٤,١١	٨٧,٢٤٢	٪ ٣,٣٩
السيدة /أميره كمال أبوالمجد	٨٢,٢٩٣	٪ ٤,١١	٨٨,١٤٣	٪ ٣,٤٣
السيدة /فاتن محمد الزلبانى	٨٢,٢٩٣	٪ ٤,١١	٨٨,١٤٣	٪ ٣,٣٩
مساهمين قدامى/آخرون أقل من٣٪-٤٪	٣٠٨,٤٦٠	٪ ١٥,٤٢	٣٢٣,٠٦٤	٪ ١٢,٥٦
المساهمين الجدد	٠	٪ ٠,٠٠	٤٥٣,٦٨٥	٪ ١٧,٦٤
اجمالى رأس المال	٢٠٠٠,٠٠٠	٪ ١٠٠	٢٥٧٢,٤٢٩	٪ ١٠٠

رابعاً : نتائج الأعمال :

فيما يلى موجز للقوائم المالية المعتمدة من مراقبا الحسابات بالألف جنيه مصرى

	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨
الأصول طويلة الأجل				
الأصول الثابتة (بالصافى)	١٩٦٢٤	٢٨٨١٨	٣١٦٧٥	٣٢٠٧٦
مصروفات التأسيس (بالصافى)	٣٩	٢٦	١٣	٠
اجمالى الأصول طويلة الأجل	١٩٦٦٣	٢٨٨٤٤	٣١٦٨٨	٣٢٠٧٦
اجمالى الأصول المتداولة	٣٢٣٢٢	٣٨٩٤٩	٤٥٣٣١	٤٧٤٦١
اجمالى الالتزامات المتداولة	١٨٣٥٥	٣٣٤٠٤	٣٣٩٢٣	٢٥٩٩٧
رأس المال العامل	١٣٩٦٧	٥٥٤٥	١١٤٠٨	٢١٤٦٤
اجمالى الاستثمار تم تمويله كالآتى	٣٣٦٢٩	٣٤٣٩٠	٤٣٠٩٦	٥٣٥٤٠
حقوق المساهمين				
رأس المال المصدر	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٥٧١٤
المسدد تحت حساب رأس المال	٥٠٠٠	٥٠٠٠		
إحتياطيات	٢٢	٢٢	٧٩٧	١٤٣٠٨
أرباح العام	١٤٧٠	٧٦٧٩	٨٢٤٧	١٠٤٢٤
الأرباح المحتجزة	٠	٠	٥٢	٢٢١٤
أقساط قروض طويلة الأجل	١٢١٣٧	٦٦٩٠	١٤٠٠١	٨٨٠
اجمالى تمويل الاستثمار	٣٣٦٢٩	٣٤٣٩٠	٤٣٠٩٦	٥٣٥٤٠
* ١٩٩٨ تقديرى				

بيان الأرباح والخسائر الفعلى للسنوات المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٥ - ١٩٩٧ والتقديرى لعام ١٩٩٨ بالألف جنيه مصرى .

قائمة الدخل	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	تقديرى ١٩٩٨
صافى المبيعات	٣٦٣٦٦	٤٢٦٨٤	٥٤٢٤٢	٦٢٠٤٧
تكلفة المبيعات	-٢٥٨١٨	-٢٩٥٧٠	-٣٨٢٠٠	-٤٤٠٢٠
مجمل الربح	١٠٥٤٨	١٣١١٤	١٦٠٤٢	١٨٠٢٧
مصروفات عمومية وإدارية وتسويقية	-٣٣٨٣	-٤١١٧	-٥٢٧١	-٦٠١٩
صافى ربح النشاط	٧١٦٥	٨٩٩٧	١٠٧٧١	١٢٠٠٨
فوائد مدينة	-٣٣٢٧	-٢٧٠١	-٢٨٤٦	-١٥٥٣
مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	-٧٦	-١٣٩	-١٣٦	-٣١
أخرى	٧٢	٣٢	٥٤٤	٠
صافى الأرباح قبل الضرائب	٣٨٣٤	٦١٨٩	٨٣٣٣	١٠٤٢٤
ضرائب دخيلة	٠	٠	٠	٠
صافى الأرباح بعد الضرائب	٣٨٣٤	٦١٨٩	٨٣٣٣	١٠٤١٤
إيرادات/ مصروفات غير عادية	-٤٤	١٨	-٨٦	٠
صافى أرباح العام	٣٧٩٠	٦٢٠٧	٨٢٤٧	١٠٤٢٤

تقرير مراقب الحسابات

لقد قمنا بمراجعة دراسة التنبؤات المالية لشركة مطابع الشروق والتى قامت بإعدادها شركة هيرميس للإستثمار فى الأوراق المالية وقد شملت الدراسة عمل تنبؤ لحساب الأرباح والخسائر والميزانية وكذا التدفقات النقدية عن الفترة من ١٩٩٨ الى ٢٠٠١ وعلى ضوء الافتراضات التى بنيت عليها الدراسة فإنه من رأينا أن تلك الدراسة تعكس مستوى الأداء المالى للشركة خلال فترة الثلاث سنوات الماضية كما أنها تعكس بصفة عامة مستوى أدائها المتوقع خلال فترة الأعوام الخمس المقبلة .

د. أحمد شوقى (مكتب مصطفى شوقى وشركاه محاسبون قانونيون واستشاريون.

الاستاذ / عرفات المعزاوى (مكتب المعزاوى وشركاه محاسبون ومراجعون قانونيون)

٤/٧ معيار إعداد و فحص المعلومات المستقبلية وتطبيق الإجراءات المتفق عليها

قام مجلس معايير المراجعة بالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين بإصدار إيضاح لمعيار خدمات المحاسبين القانونيين عن المعلومات المالية المستقبلية فى أكتوبر ١٩٨٥ فى القسم رقم ٢١٠٠ ، وذلك الإيضاح قابل للتطبيق على المهام التى يقوم فى ضوئها المحاسبين بالقيام بالآتى :-

- تقديم قوائم مالية متوقعة للعملاء والتى قام بإعدادها المحاسبين أو ساعدوا فى إعدادها .
- القيام بإعداد تقارير عن القوائم المالية المستقبلية - إذا ما كانت تلك القوائم يتوقع أن تستخدم بشكل معقول عن طريق طرف ثالث .

يمثل أحد جوانب تطبيق ذلك المعيار مفهوم إقتران إسم المحاسب بالقوائم المالية التاريخية (كما تم بيانه فى القسم رقم ٥٠٤) ، حيث يقترن إسم المحاسب بالقوائم المالية ويتعين عليه إعداد تقرير عنها - عندما يقدم للعميل أو للأخرين قوائم مالية قام بإعدادها أو ساعد فى إعدادها .

ومع ذلك يكون على المحاسب إلتزام إضافى يتمثل فى دراسة ما إذا كان قد تم إستخدام تلك القوائم المالية المستقبلية عن طريق طرف ثالث أم لا ، فإذا ما توقع - بشكل معقول - أن تلك القوائم قد إستخدمت بمعرفة طرف ثالث ، فإن هناك إلتزام عليه فى إعداد تقرير عنها - حتى لو لم يكن هناك أى تقديم رسمى الى العميل أو للأخرين .

وتجدر الإشارة الى أن ذلك المعيار لن يطبق على الخدمات التى تتضمن ما يلى :-

- عرض المعلومات المالية المستقبلية التى تقتصر على الإستخدام الداخلى فقط .
- الموازنات التقديرية للسنة المالية القادمة .

يتناول هذا الجزء دراسة أهداف ذلك المعيار ، والمتطلبات الرئيسية لمعيار المعلومات المستقبلية (التنبؤات والتقديرات المالية) .

وعادة ما يطلب من المحاسبين القانونيين أن يقوموا بأداء خدمات تتعلق بإعداد التنبؤات والتقديرات المالية ، ولذلك من الأهمية بمكان أن يتم توفير إرشادات تساعد هؤلاء المحاسبين على القيام بمثل تلك الأنواع من المهام .

وتبدو أهمية هذا المعيار فى تركيزه على تعريف التنبؤات والتقديرات المالية (كما سبق الإشارة) ، بالإضافة الى تحديد الإجراءات ومعايير التقرير عن القوائم المالية المستقبلية والتى تتطلب أداء الخدمات التالية :-

١.الإعداد **Compilation**

٢.الفحص **Examination**

٣.تطبيق إجراءات متفق عليها **Agreed - upon Procedures**

١- حيث تعرف تعرف مهمة إعداد المعلومات المالية المستقبلية بأنها عبارة عن تلك الخدمة المهنية التى تتضمن ما يلى :-

أ. عرض المعلومات المالية المستقبلية .

ب.أداء إجراءات مطلوبة تشتمل على الإطلاع على المعلومات المالية المستقبلية ، وملخص الإفتراضات الجوهرية والسياسات المحاسبية الأساسية المتبعة .

وغنى عن القول فإن تلك الخدمة المهنية - الإعداد **Compilation** - لا يترتب عليها توفير ضمان أو تأكيد بأن المحاسب القانونى سيصبح على علم بالأمور الهامة التى قد يتم الإفصاح عنها بإستخدام إجراءات معينة مثل تلك التى يتم أدائها فى خدمة فحص المعلومات المالية المستقبلية .

٢- أما فحص المعلومات المالية المستقبلية فيقصد بها تلك الخدمة المهنية التى تتضمن الآتى :-

أ. تقييم إعداد عرض المعلومات المالية المستقبلية .

ب.تقييم الأدلة المؤيدة للإفتراضات الجوهرية .

ج.تقييم عرض المعلومات المالية المستقبلية إتساقاً مع المعايير المرشدة .

د. إصدار تقرير الفحص .

بصفة عامة توفر عملية الفحص **Examination** للمحاسب القانونى الأساس لإعداد تقرير الفحص عما إذا كان فى رأيه أن القوائم المالية قد تم عرضها طبقاً للمعايير والإرشادات المرتبطة بهذا الشأن ، وأن الإفتراضات

توفر أساس معقول للتنبؤات والتقديرات المالية المقدمة من الطرف المسئول فى ظل وجود فروض إفتراضية معينة .

وفيما يلى إطار عام عن المتطلبات الرئيسية لذلك المعيار :-

أ. حدد المعيار أن المحاسب القانونى يتعين عليه تقديم خدمات الإعداد والفحص وتطبيق الإجراءات المتفق عليها عند قيامه بالآتى :-

١. عندما يقدم لعميله معلومات مالية مستقبلية تم إعدادها عن طريقه أو ساعد فى إعدادها ، ويتوقع أن تستخدم بشكل معقول عن طريق أطراف أخرى .

٢. إعداد تقارير عن المعلومات المالية المستقبلية التى قد يتوقع أن تستخدم بشكل معقول عن طريق اطراف أخرى .

ب- يجب ألا يقوم المحاسب القانونى بإعداد وفحص أو تطبيق إجراءات متفق عليها للمعلومات المالية المستقبلية - عندما يتم إسقاط ملخص الإفتراضات الجوهرية .

جـ- يجب ألا يوافق المحاسب القانونى على إستخدام إسمه بالإرتباط بالتقديرات والتنبؤات المالية ، إذا ما كانت المعلومات المستقبلية قد إستخدمت عن طريق أشخاص لم يقوموا بالتفاوض مع الطرف المسئول مباشرة - وذلك إذا لم يتم إستخدام تلك التقديرات المالية كملحق للتنبؤات .

ء- يجب أن تكون المعلومات المالية المستقبلية فى شكل قوائم مالية ، مع ذلك قد يتم عرض المعلومات المستقبلية بشكل جزئى كحد أدنى يتضمن ما يلى :-

١. المبيعات أو إجمالى الإيرادات .

٢. مجمل الربح أو تكلفة المبيعات .

٣. البنود غير العادية والتى تحدث بشكل غير متكرر .

٤. مخصصات ضرائب الدخل .

٥.العمليات غير المستمرة أو البنود الشاذة .

٦.الدخل من العمليات المستمرة .

٧.صافى الدخل .

٨.الأرباح الرئيسية والكاملة الموزعة لكل سهم .

٩.التغيرات الجوهرية فى المركز المالى .

١٠.ملخص بالإفتراضات الجوهرية .

١١.ملخص بالسياسات المحاسبية الجوهرية .

١٢.وصف ما تهدف اليه الإدارة من عرض القوائم المالية .

١٣.إيضاح بأن الإفتراضات تعتمد على معلومات مرتبطة بالظروف والمواقف الموجودة عند وقت إعداد المعلومات المالية المستقبلية .

١٤.تحذير بأن النتائج المستقبلية قد لا يتم تحقيقها .

وجدير بالذكر فإن أى عرض للمعلومات المالية المستقبلية يعتمد على إستبعاد البنود من الأول وحتى التاسع يعد بمثابة عرض جزئى ، أما عرض تلك المعلومات بكاملها ولكنه يستبعد البنود من العاشر حتى الرابع عشر فإنه لا يعد بمثابة عرض جزئى وأنما يكون خاضع لشروط ذلك المعيار .

٥/٧ المتطلبات الرئيسية لمعيار إعداد المعلومات المالية المستقبلية :-

تتمثل تلك المتطلبات فى المعايير وأوراق العمل أو التقرير عن إعداد تلك المعلومات المستقبلية على النحو التالى :-

١/٥/٧ معايير إعداد المعلومات المستقبلية :

عادة يتم تطبيق المعايير التالية عند إعداد المعلومات المالية المستقبلية والتقرير عنها من قبل المحاسب القانونى :-

أ – المعيار الأول والمعيار الثانى من المعايير العامة على النحو التالى :-

١. يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدراً كافياً من التأهيل العلمى والعملى كمراجعين .

٢. يجب أن يكون للمراجع إتجاه فكرى وعقلى حيادى ومستقل فى كافة الأمور المتعلقة بعملية الفحص .

ب- المعيار الأول من معايير العمل الميدانى الذى يتمثل فى تخطيط المهمة بشكل مناسب وكافى – فضلاً عن ضرورة توافر الإشراف الدقيق على أعمال المساعدين .

جـ- يجب أن يتم أداء الإجراءات القابلة للتطبيق المرتبطة بإعداد المعلومات المالية المستقبلية ، كما يجب أن يتفق تقرير المحاسب مع الإرشادات الموضحة بمعيار المعلومات المستقبلية .

٢/٥/٧ أوراق العمل : -

يجب أن تشير أوراق عمل المحاسب القانونى الى أن عملية إعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم التخطيط لها والإشراف على المساعدين فى تلك المهمة بشكل كاف ، كما أن إجراءات إعداد تلك القوائم المستقبلية قد تم تخطيطها وتحقيقها تماماً .

٣/٥/٧ تقرير المحاسب عن عملية الإعداد للقوائم المستقبلية :-

يجب أن يتضمن التقرير النموذجي للمحاسب القانونى عن إعداد القوائم المالية المستقبلية ما يلى :-

١. تحديد القوائم المالية المستقبلية .

٢.الإفصاح بأن المحاسب القانونى قد قام بإعداد القوائم المالية المستقبلية طبقاً للمعايير المقررة .

٣.الإفصاح بأن الإعداد مقيد فى النطاق ، ولن يمكن للمحاسب التعبير أو إبداء رأى معين أو أى شكل أخر عن التأكيد **Assurauce** عن القوائم المالية المستقبلية أو الإفتراضات الجوهرية .

٤.تحذير بان النتائج المستقبلية لا يتم تحقيقها .

٥.الإفصاح فى التقرير بالأحداث والظروف التى قد تحدث بعد تاريخ إعداد التقرير .

كذلك هناك عديد من المتطلبات التى يتعين مراعاتها هى:-

٦.أن يكون تاريخ التقرير هو ذاته تاريخ إتمام إجراءات إعداد المعلومات المالية المستقبلية .

٧.أذا ما تضمنت المعلومات المالية المستقبلية يتم فى صورة مدى معين ، فإن تقرير المحاسب القانونى يجب ان يتضمن فقرة مستقلة تفصح عن الظروف المحيطة .

٨.بالنسبة لإعداد التقديرات المالية ، يجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانونى فقرة مستقلة تصف القيود المرتبطة بنفعية وفائدة التقديرات المستقبلية .

٩.فى حالة كون المحاسب غير حيادياً عند إصدار تقرير إعداد المعلومات المالية المستقبلية ، يتعين عليه الإفصاح فى الفقرة الأخيرة من التقرير على عدم الحياد على النحو التالى :-

" نحن لسنا حياديين عن الشركة .... "

١٠.إذا ما تضمنت القوائم المالية المستقبلية ، قصور فى العرض أو إستبعاد فى بعض الإيضاحات بخلاف تلك الخاصة بالإفتراضات الجوهرية ، يتعين فى التقرير الإفصاح عن ذلك القصور أو الإستبعاد .

١١.إذا ما تم عرض القوائم المالية المستقبلية على أسس محاسبية أخرى بخلاف مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً ، ولم يتم الإفصاح عن ذلك ، فإن التقرير يجب أن يفصح عن تلك الأسس المحاسبية التى إستخدمت فى عملية عرض تلك القوائم المستقبلية .

٦/٧ المتطلبات الرئيسية لمعيار فحص القوائم المالية المستقبلية :-

تتمثل تلك المتطلبات فى المعايير وأوراق العمل والتقرير عن فحص المعلومات المالية المستقبلية على النحو التالى :-

١/٦/٧ معايير فحص القوائم المالية المستقبلية :

يتم تطبيق المعايير التالية عند فحص القوائم المالية المستقبلية :-

أ- المعايير العامة (المعايير الشخصية) :-

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدراً كافياً من التأهيل العلمى والعملى كفاحص .
- يجب أن يكون لدى المراجع إتجاه فكرى وعقلى وحيادى ومستقل فى كافة الأمور المتعلقة بعملية الفحص .
- يجب أن يبذل الفاحص العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداؤه لمهمة الفحص وإعداد التقارير .

ب- المعيار الأول من معايير العمل الميدانى :-

- يجب أن يتم تخطيط مهمة الفحص بشكل مناسب وكاف ، فضلاً عن توافر إشراف وثيق على اعمال المساعدين فى عملية الفحص .

جـ- يجب أن يتم الحصول على أدلة إثبات كافية توفر أساس معقول للتقرير عن عملية الفحص .

ء- يجب أن يتم أداء إجراءات فحص المعلومات المالية المستقبلية القابلة للتطبيق .

٢/٦/٧ أوراق العمل :-

حيث يجب أن تشير أوراق عمل المحاسب القانوني الى ما يلى :-

١. أن نظام العمل قد تم تخطيطه والإشراف عليه بشكل كاف .
٢. دراسة نظام الشركة الخاص بإعداد وتطوير المعلومات المالية المستقبلية عند تحديد نطاق فحص القوائم المستقبلية .
٣. أن يتم الحصول على أدلة الإثبات الكافية والصالحة والتى توفر الأساس المعقول لتقرير الفاحص .

٣/٦/٧ التقرير النموذجي عن فحص المعلومات المالية المستقبلية :-

بوجه عام يجب أن يتضمن التقرير النموذجى لفحص المعلومات المالية المستقبلية ما يلى :-

١. تحديد للقوائم المالية المستقبلية محل الفحص .
٢. الإفصاح بأن الفحص قد تم طبقاً للمعايير المقررة (الصادر من المجمع الأمريكى للمحاسبين والقانونيين) ، مع إيضاح وصف مختصر لطبيعة عملية الفحص .
٣. إبداء رأى المحاسب بأن القوائم المالية المستقبلية قد تم عرضها طبقاً لمعايير العرض المقررة ، وأن الإفتراضات المرتبطة بتلك القوائم توفر أساس معقول لتلك المعلومات المستقبلية فى ظل الفروض الإفتراضية القائمة .

٤.تحذير بأن النتائج المستقبلية قد لا يتم تحقيقها .

٥.الإفصاح بأن المحاسب يفترض عدم وجود أى مسئولية له عن تحديث التقرير بالأحداث والظروف التى تحدث بعدد تاريخ التقرير .

كذلك فهناك متطلبات أخرى يتعين مراعاتها هى :-

٦.أن تاريخ تقرير المحاسب هو إتمام إجراء فحص القوائم المالية المستقبلية .

٧.إذا ما تضمنت القوائم المالية المستقبلية مدى معين من القيم ، فإن تقرير المحاسب يجب أن يتضمن فقرة منفصلة ترتبط بالظروف المحيطة .

٨.بالنسبة لفحص تقديرات مالية معينة ، يجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانونى فقرة منفصلة تصف البنود المرتبطة بمدى نفعيه أو فائدة تلك التقديرات المالية المستقبلية .

٤/٦/٧ الظروف التى خلالها يتم تعديل رأى المحاسب القانونى :-

هناك عديد من الأحوال التى خلالها يتعين على المحاسب القانونى أن يقوم بتعديل رأيه عند فحص المعلومات المالية المستقبلية هى :-

١.إذا ما خرجت القوائم المالية المستقبلية عن إرشادات العرض المقررة فى معيار المعلومات المستقبلية ، فإن المحاسب يجب أن يقوم بإصدار رأى متحفظ أو رأى عكسى .

٢.إذا ما فشلت القوائم المالية المستقبلية فى الإفصاح عن الإفتراضات الجوهرية ، فإن المحاسب يجب أن يقوم بإصدار رأى عكسى .

٣.إذا لم يوفر أحد (أو أكثر) من الإفتراضات الجوهرية أساس معقول للتنبؤ ، فإن المحاسب يجب أن يقوم بإصدار رأى عكسى .

٤. إذا لم يوفر أحد (أو أكثر) من الإفتراضات الجوهرية أساس معقول للتقديرات المالية فى ظل الظروف الإفتراضية ، يجب على المحاسب أن يقوم باصدار رأى عكسى .

٥. إذا كان هناك قيد فى النطاق ، يجب أن يمتنع المحاسب عن إبداء رأيه ، ويتعين عليه وصف ذلك القيد .

٦. إذا كان هناك خروجاً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (على سبيل المثال رسملة عقود التأجير التمويلية) ، يجب على المحاسب أن يقوم بإصدار رأى عكسى .

٥/٦/٧ إصدار المحاسب رأى متحفظ أو رأى عكسى أو إمتناعه عن إبداء رأيه :-

أ- إصدار الرأى المتحفظ :-

يجب أن يتضمن تقرير المحاسب ذو الرأى المتحفظ فقرة مستقلة تنص على كافة الأسباب الرئيسية وراء التحفظ ، كما يتعين فيها أن يتم وصف أسباب الخروج على إرشادات العرض المقرر فى المعيار ، كما يجب أن يتضمن رأى المحاسب إصطلاحات " فيما عدا......... أو بإستثناء ، كما يجب أن يشير الى الفقرة الإيضاحية المستقلة .

ب- إصدار رأى عكسى :-

يجب أن يشمل تقرير المحاسب ذو الرأى العكسى على فقرة توضيحية منفصلة تشير وتنص على كافة الأسباب الرئيسية وراء إصدار ذلك الرأى العكسى .

كما يجب أن ينص الرأى على أن عرض المعلومات المالية المستقبلية لا يتفق مع إرشادات العرض المقررة فى المعيار ، كما يجب أن يشير الى تلك الفقرة التوضيحية المستقلة .

وإذا لم توفر الإفتراضات أساس معقول للمعلومات المالية المستقبلية ، فإن فقرة الرأى يجب أن تفصح عن ذلك ، وإذا لم يتم الإفصاح الواجب عن الإفتراضات الجوهرية فإن المحاسب يجب أن يقوم بوصف ذلك فى تقريره .

جـ- الإمتناع عن إبداء الرأى :-

يجب أن يتضمن تقرير المحاسب الذى ينتهى بإمتناعه عن إبداء رأيه عن القوائم المستقبلية فقرة توضيحية مستقلة ، بحيث يتم النص فيها على أن نتيجة الفحص إنتهت الى أن عرض تلك القوائم لم يتفق مع المعايير الملائمة المقررة ، كما يجب أن تحدد فقرة الإمتناع عن إبداء الرأى على أن نطاق عملية الفحص لم تكن كافية لتمكين المحاسب من التعبير عن رأيه فى القوائم المالية المستقبلية ، كما يجب أن تتضمن فقرة الإمتناع عن إبداء الرأى أيضاً الإشارة المباشرة الى الفقرة التوضيحية المستقلة .

٧/٧ المتطلبات الرئيسية لتطبيق الإجراءات المتفق عليها على القوائم المالية المستقبلية :-

فى ظل ظروف معينة وشروط محددة قد يوافق المحاسب القانونى على تطبيق إجراءات متفق عليها للمعلومات المالية المستقبلية هى :-

١. أن يشارك المستخدمون المعنيين فى تحديد طبيعة ونطاق المهمة ، ويأخذوا على عاتقهم المسئولية الكاملة عن مدى كفاية الإجراءات التى يتعين أدائها.
٢. أن يتم تقييد عملية توزيع التقرير عن المعلومات المستقبلية على هؤلاء المستخدمين المعنيين .
٣. أن تتضمن القوائم المالية المستقبلية ملخص بالإفتراضات الجوهرية .

وبطبيعة الحال يتعين على المحاسب القانونى لأن يتقابل بشكل مستمر مع هؤلاء المستخدمين للتناقش معهم للإتفاق على الإجراءات التى يتعين إتباعها . فإذا لم يكن المحاسب قادراً على مناقشة تلك الإجراءات مباشرة على كافة

المستخدمين المعنيين الذين سوف يحصلون على التقرير ، فإنه يجب أن يطبق أحد الإجراءات التالية :-

١. مناقشة الإجراءات التى يتعين تطبيقها مع المستشار القانونى أو أى ممثل أخر لهؤلاء المستخدمين المحددين .
٢. فحص المراسلات الملائمة من المستخدمين المحددين .
٣. إذا ما تم إشتراك جهة رقابية قانونية معينة ، يتعين مقارنة إجراءاتها المحددة فى هذا الشأن مع الإجراءات المتفق على أدائها .
٤. توزيع نسخة معدة من التقرير أو نسخة من خطاب إرتباط العميل للمستخدمين المحددين مع طلب تعليقاتهم كتابة قبل إصدار التقرير .

وفيما يلى إشارة للمعايير المرتبطة وأوراق العمل وتقرير المحاسب بشأن نتائج تطبيق الإجراءات المتفق عليها للقوائم المالية المستقبلية :-

١/٧/٧ المعايير

يتم تطبيق المعايير التالية عند تطبيق إجراءات متفق عليها على القوائم المالية المستقبلية :-

أ. المعايير العامة – كما سبق الإشارة اليها سابقاً .
ب. المعيار الأول من معايير العمل الميدانى .
ج. أن يتم الحصول على أدلة إثبات كافية توفر الأساس المعقول للتقرير عن نتائج تطبيق الإجراءات المتفق عليها .
د. أياً كانت تلك الإجراءات المتفق عليها ، فإن مجرد الإطلاع على القوائم المالية المستقبلية لا يعد إجراءاً كافياً للسماح للمحاسب بأن يقوم بإعداد تقرير عن نتائج تطبيق تلك الإجراءات على تلك القوائم المالية المستقبلية .

٢/٧/٧ أوراق العمل

يجب أن تشير أوراق عمل المحاسب الى ما يلى :-

أ. أن العمل قد تم تخطيطه والإشراف على المساعدين بشكل كاف ووثيق.

ب.أن الإجراءات المتفق عليها قد تم أدائها كأساس لإعداد التقرير .

٣/٧/٧ تقرير عن نتائج تطبيق الإجراءات

يجب أن يشير تقرير المحاسب عن نتائج تطيق الإجراءات المتفق عليها الى ما يلى :-

١.تحديد للقوائم المالية المستقبلية .

٢.الإفصاح بأن التقرير يكون مفيد لمستخدميه المعنيين ، حيث أن مجال الإستفادة من التقرير مستهدفة لمستخدمين محددين ، ويجب ألا يتم إستخدام التقرير عن طريق أطراف أخرى .

٣.أن الإجراءات المؤداة قد تم الإتفاق عليها مع المستخدمين المعنيين والمحددين .

٤.الإفصاح بأن العمل المؤدى أقل فى النطاق مقارنة بعملية الفحص تطبيقاً للمعايير المقررة .

٥.إذا كانت الإجراءات المتفق عليها أقل من المؤداة فى عملية الفحص ، فإنه يتم الإفصاح بأن العمل المؤدى كان أقل فى النطاق من عملية الفحص .

٦.وعادة ما يتم الإمتناع عن إبداء الرأى فى الحالات التالية :-

أ. إذا ما تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بشكل لا يتمشى مع إرشادات المعايير المقررة لعرض تلك المعلومات .

ب.إذا لم توفر الإفتراضات المرتبطة أساس معقول للتنبؤات أو للتقديرات فى ظل فروض إفتراضية معينة .

٧- تحذير بأن النتائج المستقبلية قد لا يتم تحقيقها .

٨- يفترض المحاسب عدم وجود أى مسئولية عن تحديث التقرير بالأحداث والظروف التى يمكن أن تحدث بعد تاريخ التقرير .

الفصل الثامن

عرض القوائم المالية لشركات السياحة و دور مراقب الحسابات وفقاً لمتطلبات قانون السياحة و معايير المحاسبة المالية

الفصل الثامن

عرض القوائم المالية لشركات السياحة ودور مراقب الحسابات وفقاً لمتطلبات قانون السياحة ومعايير المحاسبة المصرية

مقـــــدمة

واكبت النهضة التى تعيشها مصر فى مجالات التنمية الإقتصادية والإجتماعية نهضة أخرى مماثلة فى مجال الإفصاح المحاسبى لأغراض تطوير أسواق رأس المال وتشجيع وجذب الإستثمار ، وفى ضوء ذلك صدرت معايير المحاسبة المصرية بالقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، وبمقتضى ذلك القرار يتعين اعداد القوائم المالية (قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية) والإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم الموضحة بذلك القرار الوزارى .

ولأهمية النشاط السياحى باعتباره ركيزة من ركائز الدخل القومى ولتدعيم وتطوير الإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية لشركات السياحة ، كان من الأهمية تخصيص هذا الجزء التطبيقى لتطوير القوائم المالية للشركات السياحية فى ضوء تلك المعايير وتطبيقاً لأحكام قانون تنظيم تلك الشركات (القانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣) .

وتحقيقاً لذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٨ طبيعة وأنواع الشركات السياحية والمتطلبات القانونية الأساسية .

٢/٨ معايير ومتطلبات توظيف الحد الأدنى لرأس مال الشركات السياحية – النصاب القانونى لرأس المال .

٣/٨ أسس إعداد القوائم المالية للشركات السياحية .

٤/٨ نماذج القوائم المالية للشركات السياحية .

٥/٨ تقييم فعالية فحص وزارة السياحة للقوائم المالية للشركات .

٦/٨ دور و اجراءات مراقب الحسابات .

١/٨ طبيعة وأنواع الشركات السياحية والمتطلبات القانونية الأساسية :-

١/١/٨ أنواع الشركات السياحية :

عرف المشرع المصرى فى المادة الأولى فى القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون رقم ١١٨ لسنة ١٩٨٣ - المعروف بقانون مزاولة الأعمال السياحية - شركات السفر والسياحة بأنها هى التى تقوم بكل أو بعض الأعمال التالية :-[١]

١. تنظيم رحلات سياحية جماعية او فردية داخل مصر أو خارجها وفقاً لبرامج معينة وتنفيذ ما يتصل بها من نقل واقامة وما يلحق بها من خدمات .
٢. بيع أو صرف تذاكر السفر وتيسير نقل الأمتعة وحجز الأماكن على وسائل النقل المختلفة ، وكذلك الوكالة عن شركات الطيران والملاحة وشركات النقل الأخرى .
٣. تشغيل وسائل النقل من برية وبحرية وجوية ونهرية لنقل السائحين .

من التعريف السابق يتضح أن المشرع المصرى قد عرف شركات السياحة عن طريق تعداد أوجه النشاط التى يمكن أن تباشرها ، ومن المعلوم أن ذلك التعداد لا يمكن أن يكون جامعاً مانعاً لإمكانية تطور نشاط شركات السياحة . وقد اعترف المشرع بذلك صراحة ، حيث قضت الفقرة الثانية من المادة الأولى لذات القانون على أن لوزير السياحة أن يضيف الى تلك الأعمال أعمالاً أخرى تتصل بالسياحة و خدمات السائحين ، وقد قسم المشرع تلك الشركات الى ثلاثة أنواع بحسب طبيعة النشاط الذى تمارسه فى ضوء ترخيص السياحة الذى

---

[١] تعتبر اول قانون منظم لشركات ووكالات السفر و السياحة هو القانون ٥٨٤ لسنة ١٩٥٤ و الذى تم الغاؤه و استبداله بالقانون ٣٨ لسنة ٧٧ و الذى تم تعديله بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ .

حصلت عليه " بمعنى أن القانون حرم على أى شركة مزاولة الأعمال المنصوص عليها الا بعد الحصول على ترخيص بذلك من وزارة السياحة " ، و يمكن تحديد تلك الأنواع على النحو التالى :-

أ. شركات سياحة فقرة (أ) :-

وهى تلك التى تقوم بمزاولة جميع أنواع الخدمات السياحية السالف الإشارة اليها بعاليه ، ويطلق عليها لذلك عملياً بالشركات السياحية العامة .

ب.شركات سياحة فقرة (ب) :-

وهى تلك التى ينحصر نشاطها فى بيع وصرف تذاكر السفر حسب الغرض الثانى المشار اليه بعاليه ، ويطلق عليها عملياً بشركات بيع التذاكر .

ج.شركات سياحة فقرة (جـ) :-

وهى التى ينحصر نشاطها فى تشغيل وسائل النقل السياحى - حسب ما جاء بالبند (٣) من أغراض الشركات السياحية سالف البيان ، ويطلق عليها عملياً شركات النقل السياحى .

ويتعين التفرقة بين مصطلحات شركات السياحة والمنشآت الفندقية والمنشآت السياحية ، وقد حدد القانون (١) لسنة ١٩٧٣ طبيعة المنشآت الفندقية والسياحية على سبيل المثال وليس الحصر على النحو التالى :-

- المنشآت الفندقية :-

وتتمثل فى الفنادق والبنسيونات ، القرى السياحية ، الفنادق العائمة ، البواخر العائمة وما اليها من الأماكن المعدة لإقامة السائح ، الإستراحات والبيوت التى تصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة .

- المنشآت السياحية :-

وهى تتمثل فى الأماكن المعدة لإستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات ، والملاهى والنوادى الليلية ، الكازينوهات ، الحانات ، المطاعم ، كذلك يعتبر

منشأة سياحية وسائل النقل المخصصة لنقل السياح فى رحلات برية أو نيلية أو بحرية والتى يصدر بتحديدها قرار وزارة من وزير السياحة .

بوجه عام يزيد عدد الشركات السياحية المرخص لها من قبل وزارة السياحة عن ١٠٠٠ شركة سياحية ، و تنقسم تلك الشركات حسب طبيعة نشاطها (فقرة (أ) ، فقرة (ب) ، و فقرة (جـ)) على النحو التالى :-[١]

نوع الشركة	عدد الشركات	النسبة المئوية
فقرة (أ)	٦٨١ شركة	٨١٪
فقرة (ب)	٤٩ شركة	٥,٨٪
فقرة (جـ)	١١٠ شركة	١٣,٢٪
	٨٤٠ شركة	

٢/٧/٨ الشكل القانونى لشركات السياحة :-

لم يلزم القانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ الشركات السياحية على أن تأخذ شكل قانونى معين (شركة أشخاص أو شركة أموال بانواعها) ، الا أنه قصر بطبيعة الحال عملية مزاولة الأعمال السياحية للمنشأة أن تأخذ شكل شركة وليس مشروع فردى .

ويؤكد ذلك نص المادة (١) من اللائحة التنفيذية للقانون بضرورة أن يتحدد فى الطلب المقدم للحصول على الترخيص نوع الشركة ، الا أنه لم يتم الإشتراط على شكل قانونى محدد لتلك الشركات ، ومن ثم فقد أخذت تلك الشركات السياحية أشكال قانونية مختلفة (تضامن ، توصية ، بسيطة ، مساهمة ، ذات مسئولية محدودة) ، الا أن الشكل القانونى الغالب عملياً لتلك الشركات هو

[١] حسب سجلات وزارة السياحة حتى نهاية عام ١٩٩٧ .

شركات الأشـخاص ، ربمـا لبسـاطتها الكبـيرة فـى تأسيسـها أو ادارتهـا حيـث أن أغلب تلك الشركات السياحية تتميز بأنها ذات طبيعة عائلية (مكونة من الزوج والزوجة والأولاد ..) .

الا أنه بمرور الوقت .. وبمقتضـى ضوابط وإشتراطات خاصة من وزارة السياحة أصبح هناك الزام على من يرغب فى الحصـول علـى ترخيص سياحى جديد أن يقوم بتأسيس شركة تتعين أن يكون شكلها القانونى هو شركة مساهمة طبقاً لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية .

بل ذهبت وزارة السياحة الى أكثر من ذلك ، حيث ألزمت شركات السياحة عندما تقوم باجراء تعديل فى عقدها بانضمام شريك جديد ، بأن تقوم بتغييرها بشكلها القانونى من شركة أشخاص (تضامن أو توصية) الى شركة مساهمة .

٣/١/٨ رأس مال شركات السياحة :-

اشترط القانون لكى يمنح ترخيص مزاولة النشاط للشركة السياحية الا يقل رأسمالها عن ما يأتى :-

١- الشركة السياحية فقرة (أ)

يجب ألا يقل راس مال الشركة أياً كان شكلها القانونى (تضامن - مساهمة) عن ١٠٠٠٠٠ جنيه (كان يبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه سابقاً فى القانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ كحد أدنى) .

وطبقاً لضوابط وزارة السياحة والتى تتسم بالتغير و عدم الأستقرار - فقد إرتفع الحد الأدنى لرأس مال تلك الشركات ، بحيث زاد الى ١٥٠٠٠٠ جنيه ، ثم ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، ثم أصبح ٥٠٠٠٠٠ جنيه وبعد ذلك إرتفع الحد الأدنى ليصبح ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وأخيراً بلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه .

وقد إستندت تلك الزيادة فى الحد الأدنى لرأس مال الشركات السياحية فقرة (أ) الى فلسفة مؤداها فى عمومها الى تقييد تأسيس مثل تلك الشركات والحد من منح تراخيص سياحية جديدة ، وفى بعض الأحيان ألزمت وزارة السياحة تلك الشركات أنه فى حالة رغبتها فى الحصول على تراخيص سياحية لفروع لها ، أن تقوم تلك الشركات بزيادة رأس مالها بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه .

بصفة عامة يتراوح الحد الأدنى لرأس مال الشركات السياحية فقرة (أ) من ١٠٠٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وكان الأحرى تثبيت ذلك الحد الأدنى ، بحيث يتم اعطاء مهلة مؤقتة للشركات السياحية التى حصلت على ترخيص سياحى الحد الأدنى لرأس المال له يبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وليكن سنة الى ثلاثة سنوات لإستكمال الحد الأدنى لرأس مال الشركات السياحية الجديدة الذى يبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه لمسايرة الأستثمارات التى تتطلبها مزاولة النشاط السياحى .

٢- الشركة السياحية فقرة (ب)

يبلغ الحد الأدنى لرأس مال شركة التذاكر - فقرة (ب) - مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه (كان سابقاً ٢٠٠٠٠ جنيه) ، وقد ظل ذلك الحد الأدنى ثابتاً دون زيادة وذلك بسبب توقف منح تراخيص سياحية للفقرة (ب) من قبل وزارة السياحة ، الا أنه حين ترغب الشركات السياحية القائمة من هذا النوع فى افتتاح فروع لها ، فان تعليمات وزارة السياحة تقضى فى هذا الصدد بزيادة الحد الأدنى لرأس المال ليصبح ١٥٠٠٠٠ جنيه .

٣- الشركة السياحية فقرة (جـ)

يبلغ الحد الأدنى لرأس مال شركة النقل السياحى (فقرة جـ) ٢٠٠٠٠ جنيه (وقد كان الحد الأدنى سابقاً ١٠٠٠٠ جنيه) ، وقد ارتفع هذا الحد الأدنى بسبب سياسة وزارة السياحة المتغيرة والتى استقرت حالياً على أن يكون الحد الأدنى لرأس مال تلك الشركات مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه .

٤/١/٨ إجراءات الحصول على ترخيص مزاولة الأعمال السياحية :-

نصت المادة (١) - (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ والصادر بالقرار رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٧٧ على الإجراءات التى يتعين إتباعها بهدف الحصول على ترخيص بمزاولة كل أو بعض الأعمال المنصوص عليها فى المادة الأولى من القانون .

وفيما يلى ايجاز بتلك الإجراءات والخطوات :-

١-التقدم بطلب مدموغ للإدارة العامة للشركات السياحية بالوزارة متضمناً الرغبة فى مزاولة الأعمال السياحية وموضحاً به البيانات الآتية :-

أ-نوع الشركة .

ب-نوع العمل السياحى .

ج-أسماء الشركات وعناوينهم وأرقامهم بطاقاتهم .

د-اسم الشركة .

هـ-مقر الشركة .

و- يشترط فى المقر الرئيسى للشركة وكذلك فروعها ما يأتى :-

١.أن يكون فى منطقة مناسبة لنوع العمل الذى تباشره الشركة .

٢.أن يكون فى شقة مستقلة أو محل مستقل عن أى نشاط أخر .

٣.الا تقل مساحة المقر فى موضوعها عن ٦٠ متراً مربعاً ومساحة الفرع عن ٣٠ متراً مربعاً .

ويستثنى من الحكم المتقدم مقار الشركات وفروعها التى تنشأ فى الفنادق أو النوادى أو الهيئات العامة أو شركات القطاع العام .

٤.أن يكون معداً ومؤثثاً تأثيثاً لائقاً لمزاولة العمل السياحى .

٥.اذا كان المكان مؤجراً مفروشاً فيجب ألا تقل مدة عقد الإيجار عن خمس سنوات متصلة وأن يكون العقد ثابت التاريخ بمصلحة الشهر العقارى والتوثيق.

ز- رأس المال (كما سبق بيانه) .

س- اسم المدير المسئول عن الشركة مع توضيح خبرته السياحية .

ويشترط فيمن يعين مديراً مسئولاً عن الشركة :-

١- أن تكون له خبرة فى العمل السياحى الذى تباشره الشركة لا تقل مدتها عن عشر سنوات اذا كان حاصلاً على مؤهل عال ، منها أربع سنوات على الأقل فى عمل مسئول مناسب بقطاع السياحة والطيران المدنى .

وبالنسبة لغير الحاصلين على مؤهل عال ، فيجب الا تقل مدة خبرته فى مجال العمل السياحى الذى تباشره الشركة عن خمسة عشر سنة منها ست سنوات على الأقل فى عمل مسئول مناسب بقطاع السياحة والطيران المدنى .

ويشترط فيمن يعين مديراً لفرع الا تقل مدة خبرته فى مجال العمل السياحى الذى تباشره الشركة عن سنتين اذا كان حاصلاً على مؤهل عال ، وعن خمس سنوات اذا كان غير حاصلاً على هذا المؤهل .

وبالنسبة للحاصلين على بكالوريوس من احدى كليات السياحة والفنادق بالجامعات المصرية - قسم الدراسات السياحية - فتخصم لهم أربع سنوات من مدة الخبرة المطلوبة ، وتخصم سنتان للحاصلين على دبلوم الدراسات العليا فى السياحة من احدى هذه الكليات أى المدتين أكبر .

وفى جميع الأحوال السابقة يتعين أن يكون العمل المكسب للخبرة المشار اليها فى هذه المادة قد تمت ممارسته بصفة أساسية منتظمة تنفى عنه وصف العرضية.

٢- أن يكون متفرغاً لا يعمل فى أي جهة أخرى وأن يقتصر عمله على شركة واحدة .

ويجوز لمدير الشركة أن يكون أيضاً مديراً لفرعها الموجود بنفس المدينة التى بها المقر الرئيسى للشركة .

وفى حالة خروج المدير المسئول أو وفاته ، تستمر الشركة فى مباشرة أعمالها لحين تعيين مدير جديد وذلك لفترة لا تزيد على ستة أشهر .

٣- أداء رسم الترخيص أما نقداً أو بشيك باسم وزارة السياحة ومقداره :-

٥٠٠ جنيه للشركة المنصوص عليها فى البند (أ) من المادة ٢ من قانون تنظيم الشركات السياحية .

٤٠٠ جنيه للشركة المنصوص عليها فى البند (ب) من المادة المذكورة .

٣٠٠ جنيه للشركة المنصوص عليها فى البند (جـ) من المادة المذكورة .

٣- تخطر الإدارة العامة للشركات السياحية مقدم الطلب بعد موافقة جهات الأمن لإستيفاء ما يلى :-

أ- صورة من عقد تكوين الشركة وملخصه المسجل والمشهر .

ب- صورة من صحيفة قيد الشركة بالسجل التجارى .

جـ- صورة من الصحيفة الناشرة .

د- ميزانية افتتاحية موقعة من محاسب قانونى .

هـ- ايصال سداد التأمين المنصوص عليه فى المادة ٤ فقرة (هـ) من قانون الشركات السياحية .

و- صحائف الحالة الجنائية للشركاء المتضامنين و المدير المسئول و العاملين بالشركة .

٤- موافقة وزارة السياحة على وسائل النقل و ذلك بالنسبة للشركات التى ترغب فى تشغيل وسائل نقل سياحية .

هذا ويكون الحد الأدنى لوسائل النقل السياحى و سنة صنعها و مواصفتها بالنسبة للشركات المنصوص عليها فى البند (جـ) من المادة (٢) من القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المشار اليه على النحو التالى :-

أ- النقل البرى :

مجموع من وحدات النقل السياحى البرى لا تقل مقاعدها عن ١٥٠ مقعداً .

سنة الصنع : الا يكون قد مضى على تاريخ صنع السيارة أكثر من عام سابق على أستيرادها .

التكييف : أن تكون ٧٥٪ من الوحدات مكيفة تكيفاً كاملاً (ساخناً و بارداً).

ب- النقل البرى و البحرى :

عدد من الوحدات لا تقل حمولتها عن ١٠٠ راكب و أن تكون مجهزة تجهيزاً لأنقا و مكيفة .

سنة الصنع : أن تكون مستوفاه للشروط الملاحية النهرية او البحرية التى تقررها الجهة المختصة حسب نوعها .

جـ- النقل الجوى :

لا يقل عن طائرتين .

سنة الصنع : يتم تحديدها بمعرفة هيئة الطيران المدنى و يقتصر استخدام وسائل النقل المتقدمة على نقل السائحين .

٥- يشترط الا يقل رأس المال العامل للشركة عن ٦٠٪ من رأس المال الكلى .

٦- يتم سداد مبلغ التأمين المنصوص عليه فى الفقرة (هـ) من المادة ٤ من قانون تنظيم الشركات السياحية بالعملة المصرية او ما يعادلها من العملات الأجنبية المقبولة .

و يودع المبلغ لدى وزارة السياحة نقداً أو بخطاب ضمان معتمد من أحد البنوك المصرية .

٢/٨ معايير و متطلبات توظيف الحد الأدنى لرأس مال الشركات السياحية (النصاب القانونى لرأس المال) :

أيا كان الشكل القانونى أو رأس مال أو نوع و طبيعة الشركات السياحية فإن هناك متطلبات و معايير قانونية يتعين مراعاتها عند تقييم مدى توظيف تلك الشركات للحد الدنى لرأسمالها ، أو ما يطلق عليه النصاب القانونى لرأس المال فقد أوضحت مواد القانون المنظم للشركات السياحية و لائحته التنفيذية تلك المتطلبات و المعايير على النحو التالى :-

١. أن يتم تخصيص ٢٠٪ من قيمة الحد الأدنى لرأس المال فى التامين (الفقرة هـ من المادة ٤ من القانون و المادة ٨ من اللائحة التنفيذية للقانون) قد يوضع نقدا لدى الوزارة أو بخطاب ضمان معتمد من أحد البنوك المصرية .

و تحقيقا لذلك يتم تحديد ذلك التأمين النقدى أو خطاب الضمان فى الشركات السياحية على النحو التالى :-

نوع الشركة	الحد الأدنى لرأس المال	التأمين (نقدى او خطاب ضمان)
شركة سياحة فقرة (أ)	١٠٠٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠ جنيه
	٥٠٠٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠٠ جنيه
	١٠٠٠٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠٠ جنيه
	٢٠٠٠٠٠٠ جنيه	٤٠٠٠٠٠ جنيه
شركة سياحة فقرة (ب)	٤٠٠٠٠ جنيه	٨٠٠٠ جنيه
	١٥٠٠٠٠ جنيه	٣٠٠٠٠ جنيه
شركة سياحة فقرة (جـ)	٢٠٠٠٠ جنيه	٤٠٠٠ جنيه
	١٠٠٠٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠٠ جنيه

أذن يتعين أن يتم تخصيص نسبة $\frac{١}{٥}$ الى الحد الأدنى لراس المال للشركة السياحية فى صورة تأمين نقدى أو خطاب ضمان، و لم تشترط تلك المتطلبات أن يكون خطاب الضمان مغطى بالكامل من البنك أم لا ، بحكم امكانية تسييله بالكامل عندما يتطلب الموقف أو الحالة ذلك .

و من هنا يمكن القول بأن نسبة ٢٠ ٪ من الحد الأدنى لرأس مال الشركات السياحية لا يتطلب توظيفها بالكامل ، حيث أنه يمكن ضمنياً أن تكون تلك النسبة ١٠٪ أو أقل حسب مركز الشركة السياحية لدى البنك و مدى قدرتها على الحصول على تسهيلات أئتمانية من ذلك البنك .

٢- يشترط ألا يقل رأس المال العامل للشركة السياحية عن ٦٠٪ من رأس المال الكلى (المادة ٧١) من اللائحة التنفيذية لقانون السياحة .

و رأس المال العامل يعبر عن الفرق بين قيمة الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها .

و ذلك الفرق بين الأصول والألتزامات المتداولة يجب ألا يقل عن ٦٠ ٪ من رأس المال و الذى حدده المشرع بالكلى أو الأجمالى للشركة السياحية و ليس الحد الأدنى لرأس المال على العكس من المتبع عملياً من جانب مفتشى وزارة السياحة .

و تطبيقاً للتطبيق العملى لضرورة ألا يقل رأس المال العامل لأى شركات سياحية عن ٦٠٪ من رأس المال ، يتعين أن يكون رأس المال العامل بحد مبلغ يمثل الحد الأدنى له ما يلى :

رأس مال شركة سياحة فقرة (أ)	رأس المال العامل كحد أدنى
١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
١٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠

رأس مال شركة سياحة فقرة (ب)	رأس المال العامل كحد أدنى
٤٠٠٠٠	٢٤٠٠٠
١٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠

رأس مال شركة سياحة فقرة (جـ)	رأس المال العامل كحد أدنى
٢٠٠٠٠	٨٠٠٠
١٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠

ولا شك أن ذلك المتطلب يعد صعب التحقيق على شركات السياحة من الناحية العملية ، فضلاً عن عدم العدالة الواضحة فى المجال التطبيقى حيث تطالب شركة سياحة جديدة بأن يكون رأس المال العامل لها ١٢٠٠٠٠٠ جنيه ، فى حين تلزم شركات سياحية أخرى أن يكون رأسمالها العامل فقط ٦٠٠٠٠ جنيه أى أن نسبة الزيادة الأجمالية فى قيمة رأس المال العامل بين الشركتين ١:٢٠ ، أى عشرين ضعف و هذا بالطبع ليس عدل . الأمر الذى يتعارض مع المنطق أو الدستور (و فى ذات الوقت تتحمل الشركة السياحية الجديدة خطاب ضمان مقداره ٤٠٠٠٠٠ جنيه بينما الشركة السياحية القديمة أيضاً ٢٠٠٠٠ فقط أى ان الزيادة تمثل ٢٠ضعف) .

و كان الأحرى اذا كان هذا المتطلب ضرورياً و له فلسفته -أن تعطى الشركات السياحية ذات الترخيص القديم (مثلاً التى رأس مالها يبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه) مهلة لتحقيق رأس مال عامل يبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه (و هكذا زيادة رأس مالها الأجمالى أيضاً خلال فترة زمنية محددة لا تزيد عن ثلاثة سنوات ، أو يعاد النظر فى تحديد رأس المال العامل بنسبة ٦٠٪ عند زيادة الحد الأدنى لرأس المال هذا من جهة ، و من جهة أخرى يجب النظر بعين الأعتبار الى ضخامة الحد الأدنى لقيمة رأس المال العامل البالغة ١٢٠٠٠٠٠ جنيه و عدم أمكانية (بل أستحالة) تحقيقها فى الواقع العملى - الأمر الذى يجعل الشركات السياحية تبالغ فى أظهار القيمة بطرق ووسائل غير مشروعة .

٣- يتم احتساب و أعتماد نسبة بواقع ٢٠٪ من الحد الأدنى لرأس مال الشركات السياحية مقابل الأصول الثابتة على الا يدخل ضمن تلك الأصول الثابتة (المعتمدة) ما يلى :-

أ- قيمة شهرة المحل أو الجدك أياً كانت قيمتها .

ب- قيمة المبانى أو المدفوع مقابل الحصول على محل او شقة مقر(أو فرع) الشركة السياحية .

جـ- قيمة وسائل النقل السياحى و غيرها من المنشأت السياحية او الفندقية المملوكة للشركة السياحية .

تأسيساً على ما تقدم يصبح الحد الأقصى لقيمة الأصول الثابتةالتى يتم اعتمادها بواقع ٢٠٪ من الحد الأدنى لرأس المال بعد مراعاه ما تقدم كالأتى:

رأس مال شركة سياحة فقرة (أ)	رأس المال العامل كحد أدنى
١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
١٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

رأس مال شركة سياحة فقرة (ب)	رأس المال العامل كحد أدنى
٤٠٠٠٠	٨٠٠٠
١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

رأس مال شركة سياحة فقرة (جـ)	رأس المال العامل كحد أدنى
٢٠٠٠٠	٤٠٠٠
١٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

بأستقراء ما تقدم يتضح مدى عدم المعقولية و التناقض ، حيث من جهه فأن الأصول الثابته (بعد مراعاة المقرر أستبعاده) لشركات سياحيه قديمه لا يعتمد منها الا ٢٠٠٠٠ جنيه ، فان الأصول الثابته لشركات سياحيه جديده لا يعتمد منها الا ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، رغما عن الأصول الثابته كالأثاث والأجهزه

لم يطرأ عليها زياده فى السعر فانها تمثل ٢٠ ضعف كما هو واضح من تلك النسبه ، ومن جهه أخرى فليس هناك مبرر منطقى من أستبعاد بعض الأصول الثابته مثل المبانى او مقر الشركه السياحيه المملوك اراضى و الجدك (الذى أصبح معترف به قانونا)من الأصول الثابتـه للشركه السياحيه الجديده _ حيث لايتوقع أن تبلـغ تلك الأصـول (الأت،وأثـاث،ومكـاتب٠٠٠) مبلغ يعادل ٢٠ ٪ من الحد الأدنى لرأس المال ٤٠٠٠٠٠ جنيه _ الأمر الذى يضطر معه تلك الشركات للتضليل واللجوء الى وسائل غير أمينه ليس أكثر الا لتحقيق المعايير والمتطلبات التى تشترط وزاره السياحه رغماً عن عدم منطقيتها أو موضوعيتها (لعدم أستنادها لاسس موضوعيه).

٤ -تسويات بالأستبعاد تقوم وزاره السياحه باجراءها على أصول وخصوم الشركه السياحيه حيث جرى العرف على أن تقدم وزاره السياحه باستبعاد ما يلى :-

١-ضرائب المنبع من أصول الشركه السياحيه بغض النظر عن شكلها القانونى.

٢-حسابات جارى الشركاء او المساهمين او المركز الرئيسى بالنسبه لفروع الشركه الأجنبيه .

٣-أى دفعات مقدمه لشراء أصول ثابته أو وسائل نقل سياحى أو مبالغ تحت التحصيل من بيع أصول ثابته أووسائل نقل سياحى .

واذا كانت وزاره السياحه ممثله فى اداره الرقابه على شركات السياحه تقوم باستبعاد الحسابات الجاريه للشركاء أو المساهمين من الميزانيه العموميه للشركه باعتبار أن تلك المبالغ والأرصده تمثل تدعيم أصحاب وملاك الشركه مالياً – مع الأخذ فى الحسبان مسئوليتهم المدنية وفقاً للقانون التجارى ، حيث أنه لا يمكن الأنكار على هؤلاء الشركاء تدعيمهم للشركة من أموالهم فى الوقت الذى يلزمهم

فيه بمسئوليتهم عن أموال الغير اذا وجدت خسائر غطت رأس مال الشركة فى حالة شركات الأشخاص .

كذلك الأمر بالنسبة للأحتياطيات فى الشركات المساهمة و بأعتبار أنه يمثل أحد حقوق الملكية أو المساهمين بالشركة و لا شك فهو بمثابة تدعيم للمركز المالى للشركة ، كما أن مقابله يستثمر فى أصول و موجودات للشركة .

الا أن المؤلف يرى أن هذه الأستبعادات قد جانبها الصواب لعديد من الأسباب التى لعل أهمها ما يلى :-

١. أن استبعاد حساب المبالغ الدائنة لحسابات جارى الشركاء من التزامات الشركة السياحية يؤدى حتماً الى تضليل وزارة السياحة و التلاعب فى ارقام أصول الشركة و موجوداتها و لا سيما رصيد النقدية بالخزينة ، حيث تقوم الشركات السياحية عملياً باللجوء الى تضخيم أرصدة حسابات جارى الشركاء الدائنة مقابل زيادة النقدية بالخزينة بشكل وهمى ليس الا لتحقيق اغراض و متطلبات وزارة السياحة ، رغماً عن بعد تلك القوائم المالية عن الحقيقة ، و بالتالى لا تعبر قائمة المركز المالى عن المركز المالى للشركة السياحية بعدالة و صدق.

٢. أن استبعاد ضرائب المنبع من أصول و موجودات الشركة ليس له ما يبرره فى حالة شركة السياحة التى تتخذ شكل الشركة المساهمة ، فاذا كانت تلك الضرائب فى شركات الأشخاص تفرض على كل شريك (متضامن كان أو موصى) طبقاً للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ ، و بالتالى فهى ضرائب شخصية تحمل على الحسابات الجارية للشركاء تماماً مثل ضريبة الدخل المستحقة على كل شريك - و بالتالي يتم معالجتها مثل الحسابات الجارية للشركاء ، الا أن ذلك الأمر غير مماثل فى حالة الشركات السياحية المتخذة شكل الشركات المساهمة او شركات ذات المسئولية المحدودة

، لأن ضريبة الدخل يقع عبئها على الشركة و ليس المساهمين هذا من جهة ، و من جهة أخرى تلك الضرائب تحمل على حساب الأرباح و الخسائر (قائمة الدخل) تماماً مثل المصروفات أو الأعباء المحملة على ايرادات الفترة المالية تطبيقاً لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ و لا ئحته التنفيذية (قانون الشركات) ، و القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة٩٣ (قانون ضرائب الدخل) ، و طبقاً لما جرت عليه الأعراف و المعايير لمحاسبية المتعارف عليها ، و أخرها النماذج الصادرة بموجب القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ٩٨ الخاص بأعداد قائمة الدخل و الأفصاح عن مكوناتها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية التى يلزم بها كافة الشركات المساهمة .

٣/٨ أسس أعداد القوائم المالية لشركات السياحة :

فى ضوء ما تقدم من أستعراض أسس عرض القوائم المالية و الأفصاح عنها تطبيقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) ،يمكن أعداد القوائم المالية لشركات السياحة و الأفصاح عنها تبعاً لذلك ، ، مع أهمية تحقيق المتطلبات القانونية التى يتطلبها القانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ و لائحته التنفيذية و الأفصاح عنها فى الأيضاحات المتممة لتلك القوائم المالية ، مع أهمية اشارة مراقب الحسابات فى تقريره الى ذلك حسب ما سيتبين فى موقعه .

و غنى عن القول فأنه تطبيقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) يتعين أن تقوم شركة السياحة بضرورة أعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية مع أهمية عرضها طبقاً للترتيب التالى :-

١- قائمة المركز المالى .

٢-قائمة الدخل .

٣-قائمة التدفقات النقدية .

٤-الأيضاحات المتممة للقوائم المالية .

و فيما يلى الأسس و المتطلبات العامة لأعداد تلك القوائم و الأيضاحات المتممة لها :

أ- أسس عرض قائمة المركز المالى لشركات السياحة :

١- يجب أن تتضمن قائمة المركز المالى لشركات السياحة مجموعات الأصول و الألتزامات و حقوق الملكية فى صورة قائمة من جانب واحد - و هو التبويب الحديث له - الأمر الذى يوفر مزايا كبيرة لقارئ و مستخدم القوائم المالية مقارنة بالتبويب التقليدى الذى يعتمد على أعداد تلك القائمة من جانبين .[1]

٢-يجب أن يتم وصف مجموعات الأصول و الألتزامات و حقوق الملكية بشكل صحيح حسب معايير المحاسبة المصرية - و لا يجوز اجراء المقاصة بين بنود الأصول و الألتزامات .

٣-تبرز المجموعات التالية للأصول والألتزامات و حقوق الملكية حسب الترتيب التالى فى صلب قائمة المركز المالى :-

المجموعة الأولى : الأصول طويلة الأجل :

و تنقسم الى ثلاثة مجموعات فرعية هى :-

أ- **الأصول الثابتة** : (الأراضى، المبانى ، الألات ، وسائل النقل و الأنتقال ، عدد و ادوات ، أثاث و تجهيزات) .

ب- **مشروعات تحت التنفيذ** : (تكوين سلعى ، انفاق رأسمالى) .

---

[1] القارئ الذى يرغب فى مزيد من المعلومات عن تلك المزايا يمكنه الرجوع الى الفصل الثانى من هذا الكتاب .

جـ- الأصول طويلة الأجل الأخرى : و تتضمن (أستثمارات طويلة الأجل ، شهرة المحل،أصول غير ملموسة { كبراءات الأختراع و العلامات التجارية }) .

المجموعة الثانية : الأصول المتداولة : و تتضمن اربعة مجموعات فرعية هى :-

أ- المخزون : بكافة أنواعه .

ب- المدينون : (عملاء ، أ.قبض،حسابات مدينة لدى شركات قابضة أو تابعة ، حسابات مدينة أخرى) .

ج- أستثمارات متداولة فى أوراق مالية .

د- نقدية : (ودائع لأجل بالبنوك ، حسابات جارية بالبنوك ، نقدية بالخزينة) .

٣- يتم أبراز المجموعات التالية للألتزامات ، و حسب الترتيب التالى فى صلب قائمة المركز المالى .

أ- خصوم و ألتزامات متداولة : و تشمل ثلاثة مجموعات فرعية هى :

١- مخصصات : (ضرائب متنازع عليها ، و مطالبات و منازعات ، أخرى)

٢- البنوك الدائنة .

٣- الدائنون و أوراق الدفع : (موردون و أوراق دفع ، حسابات دائنة مستحقة لدى شركات تابعة أو شقيقة . . ، دائنو توزيعات ، حسابات دائنو أخرى) .

ب- خصوم و ألتزامات طويلة الأجل : و تتضمن عديد من البنود هى قروض من البنوك ، صكوك التمويل أو سندات ، و قروض من شركات تابعة أو شقيقة أخرى) .

٤- تبرز المجموعات التالية لحقوق أصحاب رأس المال ، و حسب الترتيب التالى فى صلب قائمة المركز المالى :-

- رأس المال المصدر و المكتتب فيه .
- رأس المال المدفوع .
- الأحتياطيات (تذكر بالتفصيل) .
- أرباح (أو خسائر) مرحلة .

٥- تبوب الأصول و الخصوم الى أصول و خصوم متداولة ،و أخرى غير متداولة ، و تشمل الأصول المتداولة النقد و غيره من الأصول التى يتم تحويلها الى نقد او يتوقع بيعها أو أستخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو فى خلال دورة العمليات أيهما أطول .

٦- تبرز جملة الأصول و الألتزامات المتداولة كما يتم تبويبهما فى مجموعات رئيسية فى صلب قائمة المركز المالىعلى أساس طبيعة كل منها (حسب ما تقدم) .

٧- يجب أن تشمل الخصوم المتداولة المبالغ المستحقة السداد خلال سنه واحدة من تاريخ قائمة المركز المالى أو خلال دورة العمليات أيهما أطول - و حيث يتم أظهار الجزء المستحق السداد من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة و تحت عنوان مستقل .

٨-يجب أبراز الأصول غير المتداولة (طويلة الاجل) فى صلب قائمة المركز المالى وفقا لطبيعتهاحسب ماتقدم ،وحيث يجب الفصل ببنود تلك الاصول وفقا للطبيعة الخاصة بكل بند على سبيل المثال يجب الفصل بين الأراضى و المبانى والأثاث والعدد و الأدوات الظاهرة تحت عنوان الأصول الثابتة، و هكذا .

٩-يجب طرح مخصصات تقويم الأصول من قيمة الأصول التى ترتبط بها؛ومن امثلة ذلك مخصص اهلاك الاصول الثابتة او مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها

١٠- يجب ان تستبعد من الخصوم المتداوله تلك الألتزامات التى تمت بشأنها ترتيبات تعاقديه لسدادها من غير الأصول المتداوله ،ومن أمثله ذلك قرض قصير الاجل مستحق السداد تم التعاقد على تمويل سداده من قرض طويل الاجل.

١١- يجب أبراز الالتزامات المضمونه برهن كبند مستقل فى صلب قائمة المركزالمالى ، كما يجب ايضاح الاصول المستخدمه كرهن أوكضمان لتلك الالتزامات ،

ب- أسس عرض قائمة الدخل لشركات السياحه

١- ينبغى ان تظهر نتائج اعمال شركة السياحة فى قائمة متعددة المراحل ،بحيث يتم ابراز المكونات الوسيطة لصافى الدخل ،وبصوره خاصة ينبغى ان تبرز قائمة الدخل المكونات التالية -كلاعلى حدة - كلما كان ذلك ملائما :

- نتائج الانشطة المستمره .

-نتائج الانشطة غير المستمره (التى توقفت أوالتى يتوقع توقفها) بما فى ذلك اية مكاسب او خسائر ترتبت على التخلص من تلك الانشطة ،

-البنود الاستثنائية ويقصد بها المكاسب او الخسائر الناجمة عن الكوارث او الانقضاء الجدى لمدة الاستخدام للاصول لاسباب غير مرتبطه بعمليات الشركة

٢- يجب ان يتم اظهار وعرض نتائج الانشطة المستمره كلا مما يأتى فى أجزاء مستقله :-

- نتائج الاعمال المتعلقة بالانشطة الرئيسية للشركة السياحة التى تعد عنها القوائم المالية •
- نتائج عمليات الشركة العرضية او الفرعية فيما عدا نتائج الانشطة غير المستمره اوالمكاسب والخسائر الاستثنائية •

ويقصد بالانشطة المستمرة لشركة السياحة - ايرادات ومصروفات السياحة الوافده ، بينما تعتبر أرباح الاسهم من أستثمارات شركة أخرى تابعة أو شقيقة مثال على العمليات الفرعية مع شركات أخرى ، بينما تمثل المكاسب او الخسائر عن بيع أصول غير مقتناه للبيع مثال على نتائج العمليات العرضية ، فى حين تعد الخساره الناتجه أو المحتمله الناتجه عن مطالبه قضائية نتيجة عدم تنفيذ اتفاق معين مع عميل او مورد مثال على نتائج عمليات الشركة من أحداث وظروف اخرى تؤثر عليها •

٣- ينبغى ابراز نتائج الاعمال المتعلقة بجزء عن الشركة توقف نشاطه كجزء منفصل من اجزاء صافى الدخل فى صلب قائمة الدخل ، يطلق عليه (العمليات غير المستمرة) ، كما ينبغى اظهار اى مكسب (او خسارة) ناتج من التخلص من جزء من الشركة توقف نشاطه مقترناً بنتائج الأعمال التى توقفت .

٤- يجب أبراز المكاسب و الخسائر الأستثنائية كجزء مستقل من أجزاء صافى الدخل فى صلب قائمة الدخل ، بحيث تظهر كأخر جزء فى تلك القائمة ، و من أمثلة ذلك الهلاك المفاجئ غير المتوقع لأحد أصول الشركة بسبب الكوارث و الحرائق و الزلازل و الفيضانات (او عوامل القضاء و القدر) ، كذلك التلف المفاجئ غير المتوقع للأصول او تدميرها و أختفائها بسبب السرقة و الأختلاس .

٥- يجب أظهار البنود التالية ، كل بند مستقل - فى صلب قائمة الدخل - كجزء من نتائج العمليات المستمرة للشركة و حسب الترتيب التالى :-

أ- صافى الأيرادات (ايرادات السياحة مثلاً) من العمليات الرئيسية .

ب- تكلفة المبيعات او تكلفة الحصول على الأيرادات - مصروفات السياحة على سبيل المثال .

جـ - اجمالى الربح من النشاط الرئيسى (مجمل ربح السياحة مثلاً).

د- مصروفات التشغيل المرتبطة بعمليات الشركة مع اظهار كل من مصروفات البيع و التسويق و المصروفات الأدارية و العمومية .

هـ -الدخل من العمليات الرئيسية المستمرة (أى الفرق بين أجمالى الدخل و مصروفات التشغيل) .

و- الأيرادات أو المكاسب أوالخسائر الأخرى الناتجة من العمليات العرضية و الفرعية للشركة مع الشركات الأخرى و تأثير الظروف و الأحداث الأخرى على الا تكون تلك المكاسب او الخسائر استثنائية .

ز- الدخل (او الخسارة) من العمليات المستمرة - اى مجموع كافة البنود و المكونات المتقدمة .

٦- يجب أظهار نتائج الأعمال التى توقفت بعد أظهار الدخل او الخسارة من العمليات المستمرة ، و بعد ذلك يجب اظهار الدخل (او الخسارة) الناتجة من الكوارث على النحو التالى :-

البيان		
الدخل من العمليات المستمرة		×××
العمليات غير المستمرة		
- الدخل(الخسارة من العمليات التى توقفت لأحد الأنشطة)	××	
- الخسائر المترتبة على التخلص من النشاط	××	
		××
الدخل (الخسارة) قبل البنود الأستثنائية		××
الخسارة من الكوارث		××
صافي الدخل (صافي الخسارة)		××

٥- أسس عرض قائمة التدفقات النقدية لشركات السياحة :

١.يجب أعداد قائمة تدفقات نقدية لكل فترة محاسبية تعد عنها قائمة الدخل ، بحيث تعبر تلك القائمة و تعكس كافة أوجه أنشطة التشغيل و الأستثمار و التمويل خلال تلك المدة .

٢.أن التدفقات النقدية هى المبدأ الأساسى لأعداد تلك القائمة ، و من ثم فهى تمثل التدفقات النقدية و ما فى حكمها سواء المدفوعة أو المحصلة ، و أيضاً فإن زيادة الأصول و أو نقص الألتزامات عادة ما تمثل تدفقات نقدية مدفوعة و نقص الأصول و زيادة الألتزامات عادة ما تمثل تدفقات نقدية محصلة .

٣.لا تشمل التدفقات النقدية المعاملات غير النقدية كشراء أصول ثابتة بالأجل و الحصول عليها من خلال عقود التأجير التمويلى ، أو أقتناء أحد الشركات عن طريق أصدار الأسهم و تحويل الديون الى حقوق ملكية ، كذلك لا تتضمن أيضاً الحركة بين بنود النقدية و ما فى حكمها مثل تمويل النقدية من حسابات جارية الى ايداعات ثابتة أو استخدام النقدية فى شراء أستثمارات قصيرة الأجل.

٤.يتعين على شركات السياحة أن تقوم بعرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة مبوبة على كل من أنشطة التشغيل و الأستثمار و التمويل بالطريقة التى تكون ملائمة لأعمالها ، و بالتالى يوفر التبويب حسب الأنشطة المذكورة والمعلومات التى تسمح لمستخدمى القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالى للمنشأة و أرصدتها النقدية و ما فى حكمها .

٥.تنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل فى شركات السياحة عن طريق أنشطة توليد الأيراد الرئيسى للمنشاة ، فهى تنتج عامة من المعاملات و الأحداث التى تدخل فى تحديد صافى الربح او الخسارة ، و كأمثلة عليها المقبوضات النقدية من خدمات السياحة الوافدة او عمولات التذاكر و ما الى ذلك ، و المدفوعات النقدية للموردين (شركات الطيران ، الفنادق ، ..) و

المدفوعات النقدية للعاملين أو بالنيابة عنهم ، و يجب على شركات السياحة أن تعرض تلك التدفقات الناتجة من أنشطة التشغيل بأستخدام الطريقة المباشرة (اى من السجلات المحاسبية مباشرة أو عن طريق تعديل بنود قائمة الدخل من ايرادات و تكلفة الخدمات السياحية و كافة البنود المماثلة بالتغيرات التى حدثت خلال الفترة فى حسابات مدينو و دائنو التشغيل و البنود غير النقدية أو البنود الأخرى التى يكون أثرها النقدى مرتبط بأنشطة التمويل و الأستثمار) أو بأستخدام الطريقة غير المباشرة (بتسوية صافى الدخل بأثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية و أى تأجيل أو استحقاق لمقبوضات أو لمدفوعات التشغيل السابقة أو المستقبلية) .

٦.تمثل أنشطة التمويل الأنشطة التى ينتج عنها تغيرات فى حجم و مكونات حقوق الملكية ، و كأمثلة على ذلك المقبوضات النقدية من أصدار الأسهم أو القروض أو أوراق الدفع و السندات و السلف قصيرة و طويلة الأجل ، أو المدفوعات النقدية لملاك المنشأة بالتوزيع للأرباح أو السداد النقدى للمبالغ المقترضة .

٧.تمثل أنشطة الأستثمار أنشطة أقتناء و أستبعاد الأصول طويلة الأجل و الأستثمارات الأخرى التى لا تدخل فى حكم النقدية ، و كأمثلة على ذلك المدفوعات النقدية لأقتناء أصول ثابتة أو أصول غير ملموسة أو تكاليف التطوير و البحوث أو المدفوعات النقدية لأقتناء اسهم أو سندات ، و المقبوضات النقدية من بيع أصول ثابتة و غير ملموسة أو أصول أخرى طويلة الأجل و كذلك المقبوضات النقدية من بيع أسهم أو سندات .

٤/٨ نماذج القوائم المالية للشركات السياحية :

فى ضوء ما تقدم يمكن أعداد تبويب مقترح لقائمة المركز المالى ، و قائمة الدخل أو قائمة التندفقات النقدية و الأيضاحات المتممة لها لشركات السياحة فى ضوء المتطلبات القانونية (تبعاً للقانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣) و معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٨ على النحو التالى :-

١/٤/٨ قائمة المركز المالى للشركات السياحية :

الصافى	مجمع الأهلاك	التكلفة		رقم الأيضاح	سنة المقارنة
			الأصول طويلة الأجل		
			الأصول الثابتة		
xx	x	xxx	مبانى و إنشاءات		
xx	x	xxx	ألات و معدات و أجهزة		
xx	x	xxx	وسائل نقل و انتقال		
xx	x	xxx	عدد و أدوات		
xx	x	xxx	أثاث و تجهيزات		
xxx					
			منشآت فندقية و سياحية		
xx	x	xxx	فنادق و قرى سياحية		
xx	x	xxx	فنادق عائمة و مراكب نيلية		
xx	x	xxx	سيارات نقل سياحى		
xxx					
xxx			**أجمالى الأصول الثابتة**		
			مشروعات تحت التنفيذ		
	xx		تكوين سلعى		
	xx		انفاق استثمارى		
xx					

		البيان			
		الأصول طويلة الأجل الأخرى			
		استثمارات طويلة الأجل فى شركات تابعة و شقيقة		xx	
		شهرة المحل		xx	
		مصروفات التأسيس		xx	xxx
		مجموع الأصول طويلة الأجل			xxx
		الأصول المتداولة			
		المخزون			
		خامات	xx		
		قطع غيار	xx	xx	
		المدينون			
		عملاء سياحة (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)	xx		
		عملاء نقل سياحى (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)	xx		
		حسابات مدينة لأعضاء مجلس الأدارة و المديرين	xx		
		حسابات مدينة أخرى (ضرائب منبع)	xx	xxx	
		استثمارات متداولة فى اوراق مالية بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)		xx	
		النقدية			
		ودائع لأجل بالبنوك	xx		
		حسابات جارية بالبنوك	xx		
		نقدية بالخزينة	xx	xx	
		مجموع الأصول المتداولة			xxx
		الألتزامات المتداولة			
		المخصصات			
		مخصص ضرائب متنازع عليها	xx		
		مخصص مطالبات و منازعات	xx	xx	
		البنوك الدائنة			
		بنك سحب على المكشوف		xx	

			الدائنون		
		xx	شركات طيران		
		xx	فنادق		
		xx	حسابات دائنة مستحقة لشركات تابعة و شقيقة		
		xx	دائنو توزيعات		
		xx	حسابات دائنة أعضاء مجلس الأدارة و المديرين		
	xx	xx	حسابات دائنة أخرى (مصلحة الضرائب ، هينة التأمينات .....)		
xxx			**مجموع الألتزامات(الخصوم) المتداولة**		
xx			**رأس المال العامل**		
xxx			**اجمالى الأستثمار**		
			مصادر تمويل الأستثمار		
			حقوق المساهمين		
		xxx	رأس المال المصدر و المكتتب فيه		
			يخصم		
		xx	مبالغ غير مسددة		
	xx		رأس المال المدفوع		
	xx		الأحتياطيات (تذكر تفصيلاً)		
	xx		ارباح (او خسائر) مرحلة		
xxx			**اجمالى حقوق المساهمين**		
			الألتزامات طويلة الأجل		
	xx		قروض من البنوك		
	xx		قروض سندات		
	xx		قروض من شركات تابعة أو شقيقة		
xxx					
xxx			**اجمالى تمويل رأس المال العامل و الأصول طويلة الأجل**		

الأيضاحات المرفقة تعتبر جزء لا يتجزأ من تلك القوائم و تقرأ معها و يتم الأفصاح عن تفاصيل كل حساب بالأيضاحات المتممة للقوائم المالية وفقاً لمتطلبات الأفصاح الواردة بمعايير المحاسبة المصرية .

تقرير مراقب الحسابات مرفق .

رئيس مجلس الأدارة

٨/٤/٢ قائمة الدخل للشركات السياحية :

كلى	جزئى	جزئى		رقم الأيضاح	سنة المقارنة
	xxx		ايرادات السياحة الوافدة		
	xx		مصروفات السياحة الوافدة		
xx			**مجمل ربح السياحة الوافدة**		
	xxx		ايرادات السياحة الطاردة		
	xx		مصروفات السياحة الطاردة		
xx			**مجمل ربح السياحة الطاردة**		
	xxx		ايرادات الحج السياحى		
	xx		مصروفات الحج السياحى		
xx			**مجمل ربح الحج السياحى**		
	xxx		ايرادات العمرة		
	xx		مصروفات العمرة		
xx			**مجمل ربح العمرة**		
xxx			**مجمل الربح (او الخسارة)**		
			<u>يخصم</u>		
	xxx		مصروفات عمومية و ادارية		
	xx		مصروفات تمويلية		
	xx		مخصصات بخلاف الأهلاك		
	xx		رواتب مقطوعة و بدلات حضور و انتقال اعضاء مجلس الأدارة		
xx			**اجمالى المصروفات**		
			صافى الأرباح العادية		
	xxx		ايرادات منشآت فندقية او سياحة (نقل سياحى) معفاه		
		xx	(-) مصروفات تشغيل منشآت فندقية او سياحية (نقل سياحى)معفاه		
		xx	(-) مخصصات اهلاك منشآت فندقية او سياحية معفاه		
	xx	xx	(-) مصروفات عمومية و ادارية و تمويلية انشأت فندقية او سياحية معفاه		
xx			**مجمل ربح منشآت فندقية او سياحية معفاه**		

	xxx		ايرادات منشأت فندقية او سياحة (نقل سياحى) غير معفاه		
		xx	(-) مصروفات تشغيل منشأت فندقية او سياحية (نقل سياحى) غير معفاه		
		xx	(-) مخصصات اهلاك منشأت فندقية او سياحية غير معفاه		
	xx	xx	(-) مصروفات عمومية و ادارية و تمويلية انشأت فندقية او سياحية غير معفاه		
xx			**مجمل ربح منشأت فندقية او سياحية غير معفاه**		
			يضاف		
			ايرادات استثمارات و اوراق مالية من		
		xx	شركات تابعة و شقيقة		
		xx	قروض		
		xx	فوائد محصلة		
	xx		ايرادات اخرى عادية		
xxx			**صافى ارباح (او خسائر) النشاط**		
		xx	ايرادات غير عادية		
		xx	ارباح (او خسائر) راسمالية		
	xx	xx	ارباح (او خسائر) فروق العملة		
			يخصم منه		
xx	xx		مصروفات غير عادية		
xx			**صافى الربح (او الخسارة) قبل ضرائب الدخل**		
x			ضريبة الدخل		
xx			**صافى الربح (او الخسارة) بعد ضرائب الدخل**		

قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح

عن الفترة المنتهية فى / /

أسم الشركة السياحية : ....

كلى	جزئى		سنة المقارنة
	xx	صافى الربح (او الخسارة) بعد ضريبة الدخل	
	xx	الأرباح (او الخسائر) المرحلة من العام الماضى	
	xx	أحتياطيات محولة (ان وجدت ....)	
xxx		**صافى الربح القابل للتوزيع**	
		يوزع كالأتى	
	xx	احتياطى قانونى	
	xx	احتياطى نظامى	
	xx	احتياطى رأسمالى (ان وجد)	
	xx	نصيب المساهمين (بواقع .... للسهم)	
	xx	نصيب العاملين	
	xx	مكافأة أعضاء مجلس الأدارة (ان وجدت)	
xx	xx	احتياطيات اخرى (تذكر تفصيلاً)	
xx		**ارباح محتجزة مرحلة للعام التالى**	

٣/٤/٨ قائمة التدفقات النقدية للشركات السياحية :

قائمة التدفقات النقدية
عن الفترة المنتهية في / /

البيـــــان		
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
صافى الأرباح (الخسائر) قبل الضرائب و البنود غير العادية تعديلات لتسوية صافى الأرباح (الخسائر) مع التدفقات النقدية من انشطة التشغيل		xx
– اهلاك و استهلاك	x	
– مخصصات	x	
– خسائر (ارباح) تقييم العملات الأجنبية .	x	
– خسائر (ارباح) بيع اصول ثابتة .	x	
– خسائر (ارباح) بيع استثمارات مالية .	x	
– ضرائب الدخل المسددة .	x	
– الفوائد المدينة .	x	xx
ارباح (خسائر)التشغيل قبل التغيرات فى رأس المال العامل .		xx
الزيادة (النقص) فى ارصدة العملاء و الأرصدة المدينة .		x
الزيادة (النقص) فى المخزون .		x
الزيادة (النقص) فى ارصدة الدائنين و الرصدة الدائنة .		x
تدفقات نقدية قبل البنود غير العادية .		xx
مقبوضات (مدفوعات) البنود غير العادية		x
صافى النقدية الناتجة (المستخدمة فى) انشطة التشغيل .		xx
التدفقات النقدية من أنشطة الأستثمار :		
مدفوعات لشراء استثمارات مالية .		xx
متحصلات من بيع استثمارات مالية .		xx
مدفوعات لشراء أصول ثابتة والأصول طويلة الأجل الأخرى		xx
متحصلات من بيع أصول ثابتة والأصول طويلة الأجل الأخرى		xx
فوائد محصلة .		xx
توزيعات محصلة .		xx
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) انشطة الأستثمار .		xxx
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
مقبوضات من أصدار اسهم رأس المال .		xx
مقبوضات من أقتراض طويل الأجل		xx
مدفوعات عن أقتراض طويل الأجل .		xx
توزيعات الرباح المدفوعة		xx
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) أنشطة التمويل		xxx
صافى الزيادة (النقص) فى النقدية و ما فى حكمها خلال الفترة		xxx
النقدية و ما فى حكمها فى بداية الفترة (ايضاح رقم ......)		xx
النقدية و ما فى حكمها فى نهاية الفترة (ايضاح رقم ......)		xx

٤/٤/٨ الأيضاحات المتممة للقوائم المالية للشركات السياحية :

الأيضاحات المتممة للقوائم المالية عن الفترة المنتهية فى / /

شركة ترافل هاوس اوف ايجبت

١- بيانات عامة عن الشركة :

- **أسم الشركة و عنوانها :**
- **فروع الشركة (ان وجدت) :**
- **الشكل القانونى :**
- **مدة الشركة :-** ٥٠ عاماً من تاريخ قيدها بالسجل التجارى .
- **غرض الشركة :-** مزاولة جميع الأعمال الواردة فى المادة (١) من القانون ٣٨ لسنة ٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ .
- **رقم ترخيص السياحة و تاريخه :-**
- **رقم السجل التجارى و تاريخه :-**
- **أعضاء مجلس الأدارة :**

٢- أهم السياسات المحاسبية المتبعة :

٢-١ أسس أعداد القوائم المالية :- تلتزم الشركة عند اعدادها للقوائم المالية بالمعايير المحاسبية المصرية الصادرة بموجب القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ٩٨ و النمازج الواردة بالملاحق التى يتضمنها القرار .

٢-٢ أثبات المعاملات بالدفاتر :- تمسك حسابات الشركة بالجنيه المصرى و يتم اثبات المعاملات بالعملات الأجنبية بالدفاتر على أساس اسعار الصرف السارية وقت التعامل ، و يتم اعادة تقييم ارصدة الأصول و الألتزامات ذات الطبيعة النقدية بالعملات الأجنبية فى تاريخ الميزانية على اساس اسعار الصرف السائدة فى ذلك التاريخ و تدرج فروق اعادة التقييم الناشئة فى قائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

٢-٣ الأصول الثابتة و أهلاكاتها و أستهلاك الأصول الأخرى :

تثبت الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية و يتم حساب الأهلاك بطريقة القسط الثابت طبقاً للمعدلات السنوية المتبعة فى السنوات السابقة على مدى العمر الأفتراضى المقدر لها و طبقاً للنسب التالية :

مبانى	٢٪
الات و معدات	١٠٪
وسائل نقل و انتقال	٢٠٪
اثاث و معدات مكتبية	٦٪
عدد و ادوات	٢٠٪

و يتم استهلاك الحملات الأعلانية و النفقات الأيرادية المؤجلة على مدة خمس سنوات اعتباراً من تاريخ تنفيذ تلك الحملات و تاريخ سداد النفقات الأيرادية المؤجلة . كذلك تقرر استهلاك رصيد تكلفة ومصروفات الحصول على شهادة الأيزو بالكامل هذا العام ، فى حين كان مقرراً استهلاك ذلك البند على مدى ثلاثة سنوات اعتباراً من / / و مع ذلك فإن التأثير الناتج عن تغيير تلك السياسة غير مؤثر على القوائم المالية .

٢-٤ رسملة تكلفة الأقتراض :

يتم رسملة تكلفة الأقتراض على الأصول المؤهلة المرسملة ضمن مشروعات تحت التنفيذ .

٢-٥ تقييم الأستثمارات طويلة الأجل :

يتم تقييم الأستثمارات طويلة الأجل بالتكلفة مع تكوين اى مخصصات لازمة لمقابلة الأنخفاض غير المؤقت فى قيمة اى من تلك الأستثمارات .

٢-٦ تقييم مخزون أول المدة :

يتم تقييم المخزون من الخامات و قطع الغيار بالتكلفة على اساس المتوسط المتحرك المرجح بالكمية ، و يتم تقييم المخزون من الأنتاج التام بالتكلفة او السوق - ايهما اقل .

٢-٧ تحقق الأيرادات :

يتم أثبات الأيرادات على اساس الأستحقاق بموجب فواتير البيع أو تادية الخدمات السياحية .

٢-٨ المصروفات الإيرادية المؤجلة :

يتم أدراجها ضمن الصول طويلة الأجل الأخرى و يتم استهلاكها على فترة خمسة سنوات من تاريخ اضافتها .

٢-٩ الأستثمارات المتداولة فى اوراق مالية :

يتم تقييم تلك الأستثمارات فى تاريخ اعداد القوائم المالية بالتكلفة التاريخية و يكون المخصص اللازم لأنخفاض القيمة السوقية عن تلك تلك التكلفة .

٢-١٠ الضرائب :

نظراً لطبيعة المحاسبة الضريبية فى مصروفات تطبيق ما ورد بشأن الضرائب المؤجلة تبعاً للمعيار الدولى الضرائب على الدخل لا ينشئ عنه عادة التزامات ضريبية هامة و مؤثرة ، و فى حالة نشأة أصول ضريبية مؤجلة من تطبيق المعيار فإن تلك الأصول لا تدرج عادة الا عندما تكون هناك طمانينة كافية بأن تلك الأصول سيتم تحقيقها فى المستقبل المنظور .

٣- الأصول الثابتة و أهلاكاتها :

يتمثل مجموع الأصول الثابتة .... جنيه و اجمالى مخصص الأهلاك .... ج و القيمة الدفترية للأصول الثابتة .... ج ، و فيما يلى كشف بيان تفصيلى بالأصول الثابتة و أهلاكاتها :-

بيـــــان	مبانى	الات و معدات	وسائل نقل و انتقال	اثاث و معدات مكتبية	اجمالى
التكلفة فى اول المدة الأضافات / التحويلات الأستبعادات					
التكلفة فى نهاية المدة					
مجمع الأهلاك فى اول المدة اهلاك الفترة مجمع الأهلاك					
صافى الأصول الثابتة اخر المدة					
صافى الأصول الثابتة اول المدة (ارقام مقارنة)					

٤- مشروعات تحت التنفيذ : بلغ بند مشروعات تحت التنفيذ فى / / مبلغ......... ج و يتمثل فى الأتى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
مبانى	xx	xx
الات و معدات	xx	xx
عدد و ادوات	xx	xx
انفاق استثمارى	xx	xx
	xxx	xxx

٥-الأستثمارات فى شركة تابعة او شقيقة : بلغت تكلفة الأستثمارات فى شركات شقيقة فى نهاية الفترة / / مبلغ ....ج بيانها على النحو التالى :

اسم الشركة	عدد الأسهم	نسبة المساهمة فى رأس المال	تكلفة الأستثمارات

٦- مصروفات ايرادية مؤجلة : و هو يبلغ رصيده فى نهاية الفترة / / مبلغ .... ج و يتم ايضاحه على النحو التالى :

البيان	اجمالى التكلفة فى اول المدة	قسط الأستهلاك عن الفترة	التكلفة فى نهاية الفترة	صافى التكلفة فى السنة السابقة

٧- المخزون : بلغت تكلفة المخزون فى / / مبلغ ...... ج بيانها كالتالى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
خامات	xx	xx
قطع غيار	xx	xx
مواد و مهمات	xx	xx
	xxx	xxx

٨- عملاء بالصافى : و يبلغ قيمة العملاء .... ج في نهاية الفترة بيانها كالتالى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
عملاء سياحة وافدة	xx	xx
عملاء تذاكر	xx	xx
	xxx	xxx
(يخصم) مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	xx	xx
	xxx	xxx

٩- حسابات مدينة اخرى : تبلغ قيمة ذلك البند ...... ج و يتمثل فيما يأتى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
دفعات مقدمة	xx	xx
تأمينات لدى الغير	xx	xx
	xxx	xxx

١٠- نقدية بالصندوق و لدى البنوك : يتمثل قيمة ذلك البند فيما يأتى : -

	السنة الحالية	السنة الس ابقة
بنك - ودائع	xx	xx
بنك - جارى		
بنك...........	xx	xx
بنك...........	xx	xx
	xxx	xxx
نقدية بالصندوق		xx
صندوق المركز الرئيسى	xx	xx
صندوق فرع	xx	xx
الأجمالى	xxx	xxx

١١- بنوك سحب على المكشوف : تبلغ قيمة بنوك سحب على المكشوف ....ج و بياناتها كالأتى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
بنك	xx	xx
بنك	xx	xx
	xxx	xxx

١٢- دائنون : تبلغ قيمة ارصدة الدائنين ....ج و بيانها كالأتى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
شركات طيران		
شركة مصر للطيران	xx	xx
شركة الشرق الوسط	xx	xx
	xxx	xxx
فنادق		
فندق مينا هاوس	xx	xx
فندق سميراميس	xx	xx
	xxx	xxx
	xxx	xxx

١٣- رأس المال :

	السنة الحالية	السنة السابقة
رأس المال المرخص به	xxx	xxx
رأس المال المصدر و المكتتب فيه	xx	xx
(عدد الأسهم ..... قيمة اسمية ... ج للسهم)		
رأس المال المدفوع	xx	xx
	xxx	xxx

١٤- الأحتياطيات : فيما يلى بيان تجزئة الأحتياطيات و أرصدتها فى / /

بيـــــان	الرصيد فى / /	استخدام احتياطيات اثناء الفترة	تكوين احتياطيات	الرصيد / /
احتياطى قانونى	xxx	—	xx	xxx
احتياطى نظامى	xxx	—		xxx
احتياطى عامة	xxx	—	xx	xxx
	xxx		xxx	xxx

١٥- التزامات طويلة الأجل : تتمثل الألتزامات طويلة الأجل و البالغ رصيدها فى ٣١/ديسمبر/..... مبلغ ...... جنيه فى القروض التى حصلت عليها الشركة لتمويل جزء من أصولها الثابتة – و هى المنشأت السياحية ، و قد رهنت الشركة عدد ... اتوبيس و رهناً تجارياً من الدرجة الأولى لصالح بنك ..... الذى يبلغ رصيد القرض الخاص به فى ٣١/ ../..... مبلغ .... ج .

١٦- التزامات محتملة او عرضية : يبلغ اجمالى خطابات الضمان الصادرة لصالح الغير فى ٣١ ديسمبر عام .... مبلغ .... ج ، و بلغت قيمة التأمينات المحجوزة عنها لدى البنوك و المدرجة ضمن حسابات ارصدة مدينة مبلغ ......ج و فيما يلى بياناتها :-

	السنة الحالية			السنة السابقة			الغطاء
	الأجمالى	الغطاء النقدى	الألتزام	الأجمالى	الغطاء النقدى	الألتزام	
خطاب ضمان لصالح وزارة السياحة							
خطاب ضمان لصالح فندق سميراميس							

١٧- الأطراف ذات العلاقة : بلغت اجمالى الخدمات المقدمة من الشركة للعميل .... خلال الفترة .... مبلغ .... ج ، كما بلغت اجمالى التسهيلات و الدفعات التى حصلت عليها من شركة .... احد المساهمين فى رأس مال الشركة مبلغ .... ج و المدرج قيمتها فى الميزانية ضمن بنود

حسابات جارية دائنة لشركات شقيقة او تابعة ، اما الفترة من / / فقد ورد للشركة نموذج ١٨ ضرائب ،١٩ ضرائب و الذى تضمن مبلغ ......ج وقد تم الأعتراض و الطعن فى تلك النماذج و الأمر معروض حالياً على لجنة الطعن .

١٨- الموقف الضريبى : تخضع الشركة الى الضريبة على ارباح شركات الأموال ملف ضريبى رقم / / طبقاً لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ٨٧ لسنة ٩٣ و فيما يلى الموقف المالى :-

- تم ربط و تسوية الضريبة حتى / / ، اما الفترة من / / حتى / / فقد قدمت الشركة اقراراتها الضريبية فى المواعيد القانونية المحددة و قامت بسداد الضريبة المستحقة من واقعها و لم يتم فحصها ضريبياً بعد .

و قد قامت ادارة الشركة بتكوين المخصصات اللازمة لمقابلة الألتزامات الضريبية المحتملة الحدوث طبقاً للتطبيق السليم للقانون و التى تم تضمينها ضمن بند مخصصات ضرائب متنازل عنها .

١٩- ربحية السهم :

البيـــان	العام الحالى	العام السابق
صافى ارباح العام	xxx	xxx
يخصم		
نصيب العاملين فى الأرباح	xx	xx
مكافآت أعضاء مجلس الأدارة	xx	xx
نصيب المساهمين فى الأرباح	xxx	xxx
عدد الأسهم بالألف	xxx	xxx
ربحية السهم بالجنيه	xx	xx

٢٠- الأرقام المقارنة : تم اعادة تبويب ارقام المقارنة التى تتضمنها القوائم المالية و الأيضاحات عن العام السابق حتى تتوائم مع تبويب العام الحالى .

أسس اعداد و عرض الأيضاحات المتممة للقوائم المالية لشركات السياحة :

١. يجب اعطاء عناوين للأيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ، بحيث يوضح كل عنوان ما يحتويه الأيضاح من معلومات ، كما يجب ترقيم تلك الأيضاحات و أن يشار الى كل منها فى القائمة التى ترتبط بها ، بالأضافة الى ذلك يجب أن تشمل كل قائمة عبارة مضمونها ان الأيضاحات المرفقة تعتبر جزء لا يتجزء من القوائم المالية .

٢. يجب أن تتضمن القوائم المالية أفصاحاً واضحاً و محدداً لجميع السياسات المحاسبية الهامة المتبعة فى اعدادها ، و يعد ذلك جزاً متمماً لتلك القوائم ، و من أمثلتها السياسات المرتبطة بأسس قيام الأصول الثابتة و أهلاكاتها ، و أسس التقييم المستخدمة للأصول غير الملموسة ، و السياسات المحاسبية المستخدمة بشأن تكلفة الأبحاث و التطوير ، و الطرق تامستخدمة لقياس و تقييم المخزون و كيفية تحديد التكلفة ، و كذلك السياسات المحاسبية المتبعة بشأن أثبات الأيراد ، و السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الأقتراض ، و كذلك السياسة المتبعة بشأن أثبات المعاملات بالعملات الأجنبية بالدفاتر المحاسبية ، بالأضافة الى الطريقة المستخدمة فى تحديد مصروف الضريبة عن العام و المخصصات المرتبطة بها .

٣. يتعين الفصاح عن الأمور العامة المرتبطة بالشركة و نشاطها ، و لذلك يجب ذكر اسم الشركة السياحية و موطن تأسيسها ، و الفترة التى تغطيها القوائم المالية ، كما يتعين الأفصاح عن الشكل القانونى و طبيعة الشركة .

٤. يجب أن يتم الأفصاح فى الأيضاحات المتممة للقوائم المالية عن كافة الأمور المحاسبية المتعلقة بالبنود المكونة لتلك القوائم ، سوائ فيما يتعلق بالمعلومات المرتبطة بالأصول طويلة الأجل و الأصول المتداولةو الألتزامات طويلة الأجل و الألتزامات قصيرة الأجل ، و حقوق الملكية و المساهمين ، كذلك

يتعين الأفصاح عن المعلومات الخاصة بمكونات قائمة الدخل و تحديدا الدخل العادى و غير العادى ، و صافى الدخل بعد الضرائب .

٥. اذا حدث تغير فى سياسة محاسبية معينة ، فإنه ينبغى ايضاح المعلومات المرتبطة بوصف التغير و مبرراته و أثر التغير على القوائم المالية للفترة الجارية .

٦. ينبغى الأفصاح فى اليضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن طبيعة التغير فى التقديرات المحاسبية و أثره على كل من صافى الدخل قبل المكاسب و الخسائر الأستثنائية و على صافى الدخل فى المدة المالية الجارية بالنسبة للتغيرات غير العادية فى التقديرات المحاسبية او التغيرات التى تؤثر على الفترة الجارية او المقبلة كما هو الحال فى التغيرات فى تقدير العمر الأفتراضى للأصل .

٧. يجب عند وجود تصحيح لخطأ معين فى القوائم المالية عن فترة مالية سابقة أن يتم الأفصاح عن وصف ذلك الخطأ و أثره تصحيحه على القوائم المالية للفترة الحالية و الفترات السابقة ، و أن القوائم المالية للفترات السابقة قد تم تعديلها .

٨. الأفصاح عن وجود اية مكاسب او خسائر محتملة .

٥/٨ تقييم فعالية فحص وزارة السياحة للقوائم المالية للشركات السياحية :

الزم المشروع المصرى – فى قانون تنظيم الشركات السياحية – الشركات السياحية بمختلف أنواعها موافاة وزارة السياحة بميزانياتها سواء أكان قبل الحصول عىل الترخيص (ميزانية افتتاحية) أو بعد الحصول على الترخيص (ميزانية وحسابات ختامية) .

فقد تنص المادة (١٦) من القانون على مايلى : -

" على الشركات السياحية موافاة وزارة السياحة بميزانياتها وحساباتها الختامية فى ميعاد أقصاه ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة ، ومراعاة التزام القواعد التى تضعها وزارة السياحة بالاتفاق مع وزارة المالية لأحكام الرقابة على إيرادتها ومصروفاتها " .

وكذلك فقد قضت المادة الأولى من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٨٣ فى الفقرة الثالثة (د) أن تقدم الشركات السياحية ميزانية أفتتاحية موقعة من محاسب قانونى حتى يتم التنظر فى الطلب المقدم لها بأنشاء شركة سياحة .

وفى ضوء المتطلبات والضوابط القانونية المقررة منوزارة السياحة عادة ما تقدم بفحص تلك القوائم المالية بهدف تحقيق الأغراض التالية : -

١- التحقق من مدى استبعاد الشركة السياحية اللنصاب القانونى لرأس المال والذى يتحدد كالآتى : -

أ - ألا يق رأس المال بالنسبة للشركات المنصوص عليها فى البند (أ) من المادة الثانية عن ١٠٠٠٠٠ج (وبعد ذلك ارتفع حتى وصل الى ٢٠٠٠٠٠ج) .

ب- ان يخصص من رأس المال السابق ٢٠ ٪ كتأمين أى ٢٠٠٠٠ج (ويكون ٤٠٠٠٠٠ج إذا كان الحد الأدنى لرأس المال ٢٠٠٠٠٠ج) ويتم تطبيق البند أ،ب طبقاً للمادة الرابعة من القانون الفقرة هـ .

جـ- تخصص نسبة ٢٠ ٪ من الحد الأدنى لرأس المال لامقرر مقابل الأصول الثابتة .

د- يشترط الا يقل رأس المال العامل للشركة عن ٦٠ ٪ من رأس المال الكلى (نقصد الحد الأدنى لرأس المال) - طبقاً لنص المادة الرابعة من القانون ، مع مراعاة مايلى : -

- نص المادة (١٠) من القانون الذى ينص " بألا تتدخل قيمة وسائل النقل فى حساب الحد الأدنى من رأس المال الواجب توافره طبقاً لحكم المادة (٤) من هذا القانون " .
- نص المادة (٥) من القانون الذى ينص " بألا تتدخل قيمة المنشأة السياحية أو الفندقية فى حساب الحد الأدنى من رأس المال الواجب توافره لأحكام ذلك القانون " .

٢- التحقق من عدم تجاوز حجم النشاط الشركة فى تصدير السائحين المقيمين للخارج سنوياً عن ٢٠ ٪ من حجم نشاطها الإجمالى السنوى شاملاً جميع الخدمات السياحية والتى تقدمها للسائحين الوافدين ، وأعمال النقل السياحى إذا كان ذلك يدخل فيما تمارسه من أنشطة السياحة الداخلية تطبيقاً لنص المادة (٢٠) من القانون الفقرة (ج) ، والمادة (١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون .

٣- التحقق من تجاوز حجم نشاط الشركة السياحية ضعف رأسمالها فى نهاية الثلاثة سنوات من بدء نشاطها وذلك بالنسبة للشركة التى ترخص لها طبقاً لقانون السياحة .

٤- التحقق من توافر عدة متطلبات أخرى لعل أبرزها : -

أ- التأكد من عدم وجود تنازل عن الترخيص الصادر للشركة أو التغير فى نوعية نشاطها أو شكلها القانونى أولى الشركاء المسئولين فى شركات الاشخاص الا بموافقة وزير السياحة (تطبيقاً لنص المادة (٧) من القانون، والمادة (٢٥) فقرة "أ" من اللائحة .

ب-التأكد من عدم توقف الشركة عن مزاولة أعمالها لمدة شهور بدون اذن كتابى من وزارة السياحة طبقاً لنص المادة (٢٥) من اللائحة فقرة (ب) .

ج-التأكد من عدم مباشرة الشركة السياحية أعمالاً من غير تلك المنصرف عليها فى الترخيص الصادر لها طبقاً لنص المادة (٢٥) من اللائحة فقرة (ج) .

د- التأكد من استمرار مدة سريان خطاب الضمان الصادر لصالح وزارة السياحة والذى يبلغ ٢٠ ٪ من رأس مال الشركة السياحية .

هـ- التأكد من عدم اخلال شركات السياحية بالالتزامات الواجبة عليها فى المواد ١٣ ، ١٤ ، ١٦ من القانون وهى ما يلى : -

١- اخطار الشركة للوزارة فى بالبرامج السياحية التى تنظمها قبل تنفيذها بخمسة عشر يوماً على الأقل .

٢- اخطار الشركة للوزارة فى الاسبوع الأول من كل شهر كشوفاً بأسماء وجنسيات المسافرين عن طريقها .

٣- موافاة الشركة للوزارة بميزانياتها وحساباتها الختامية فى ميعاد أقصاه ثلاثة شهور من تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة .

و- التأكد من توافر الحد الأدنى لوسائل النقل السياحى دون استخدامها يكون لنقل السائحين بالفعل وذلك بالنسبة لشركات النقل السياحى - أى الشركات المرخص لها بمباشرة الأعمال الواردة فى البند (٣) من المادة الأولى من القانون) .

ز- الحصول على أذن كتابى من وزارة الساحة بطبع وتوزيع جميع المطبوعات والنشرات ومختلف أنواع الكتيبات والأدلة السياحية التى تصدرها الشركات السياحية .

باستقراء الأمر الواقع الحالى لفحص وزارة الساحة - ممثلة فى الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات السياحية - فللقوائم المالية لتلك الشركات

يتضح للمؤلف عديد من الأمور الهامة التى يتعين الاشارة اليها ولعل ابرزها ما يلى : -

١- رغماً عن أن قانون تنظيم الشركات السياحية ولائحته التنفيذية قد الزم تلك الشركات بإرسال ميزانياتها وحسابتها الختامية لوزارة السياحة فى موعد أقصاه ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية ، الا أن المتبع لدور وزارة السياحة فى هذا الشأن يتضح أن هناك قصور يشوب الأداء الفعلى لها ، ويتضح ذلك مما يأتى : -

أ- عدم الفحص الكامل لوزارة السياحة لكلما الميزانيات والحسابات الختامية للشركات السياحية ، حيث لا يتعدى نسبة هذا الفحص ٤٨ ٪ من اجمالى القوائم المالية الواردة للوزارة .

ب- أن هناك عديد من الشركات السياحية لا يرسل ميزانياتها وحسابته الختامية رغماً عن النص القانونى الواضح بخصوص التزامات الشركة السياحية فى هذا الشأن ، حيث لا يتعدى نسبة تلك الميزانيات والحسابات الختامية المرسلة ٧٥ ٪ من اجمالى المفروض أن يتم ارساله .

ج- عدم وجود نظام رقابى يحكم حصر الميزانيات والحسابات الختامية المرسلة من الشركة او غير المرسلة ، حيث لا يتم ختم تلك القوائم المالية بختم يفيد الاستلام مثل ما يتم من قبل مصلحة الضرائب ، كذلك لا يتم الاعتماد على أجهزة الحسابات الالكترونية من قبل الوزارة فى مصر وتسجيل بيانات تلك القوائم المالية .

د- مخالفة كثير من الشركات السياحية فى ارسال قوائمها المالية بعد الميعاد القانونى المحدد من قبل المشروع (ثلاثة أشهرمن تاريخ أقتناء السنة المالية)، ولا توجد أى محاسب من الوزارة فى هذا الصدد.

٢- عدم اهتمام وزارة السياحة بفحص قائمة الدخل أو قائمة التدفقات النقدية وتركيزها فقط على فحص قائمة المركز المالى وبالتحديد مدى توافر النصبا لاقانونى لرأس مال شركات السياحة المقررة تطبيقاً لنص المادة (٤) من القانون .

ويعتبر ذلك مصدر واضح ومخالفة لأحكام القانون وبالتحديد المادة (٦) التى تنص بما يلى : -

" مراعاة التزام القواعد التى تضعها وزارة السياحة بالاتفاق مع وزارة المالية لأحكام الرقابة على ايراداتها ومصروفاتها " .

كذلك فإن وزارة السياحة لا تقوم بالحصول على صور من أخطارات الشركات السياحية لمنافذ قدوم السائحين وفحصها مع مطابقتها على البرامج السياحية للشركة ، وكذلك كشوف الخدمات الشهرية مع مقارنتها بما يرد بقائمة الدخل من ايرادات الشركة .

٣- عدم اهتماموزارة السياحة عند فحصها للقوائم المالية للشركات كل سنة بتجاوز أو عدم تجاوز حجم نشاط الشركة فى تصدير السائحين المقيمين للخارج سنوياً بنسبة ٢٠ ٪ من حجم النشاط الاجمالى السنوى ، وذلك لأسباب أهمها عدم الاهتمام بفحص قائمة الدخل ، وعدم تبويب قائمة الدخل لشركات السياحة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية حسب النموذج المقترح من المؤلف فى الجزء الرابع ، بالاضافة الى مصدر مفتشى وزارة السياحة ذاته عند فحص القوائم المالية وبصفة خاصة عدم وجود معايير واضحة مكتوبة يمكن لهؤلاء المفتشين الالتزام بها عند قيامهم بذلك لافحص .

٤- تجاهل وزارة السياحة عند فحصها للقوائم المالية للشركات الساحية معيار تجاوز حجم نشاط الشركة ضعف رأسمالها فى نهاية السنوات الثلاثة سنوات من بدء نشاطها بالنسبة للشركة السياحية التى ترخص لها بعد تاريخ العمل بقانون

تنظيم تلك الشركات ، وذلك يمكن ارجاعه بالطبع لتجاهل الوزارة فحص قائمة الدخل كما سبق الاشارة فى البند السابع .

٥- عدم أهتمام وزارة السياحة عند فحصها للقوائم المالية للشركات من التحقق بمدى وجود هيكل رقابة داخلية يحكم العمل بتلك .

كما تقضى معايير المراجعة السليمة المتعارف عليها ، وينتج الشركات ذلك أساس من التصور الواضح للوزارة فى الرقابة على مطبوعات الشركات السياحية طبقاً لما تقضى بها المادة (١٥) من القانون على النحو التالى : -

" على الشركات السياحية أن تعرض جميع المطبوعات والنشرات ومختلف أنواع الصور والأدلة السياحية التى تصدرها لتوزيعها داخل البلاد أو خارجها على وزارة السياحة والحصول منها على أذن كتابى بالطبع والتوزيع - ويعتبر عدم الاخلال شهر من تاريخ العرض بمثابة موافقة على ذلك .

حيث ليس هناك أية نظام أو ضوابط من قبل وزارة السياحة بفحص وأجازة تلك المطبوعات ، كما أنه ليس هناك أية تراخيص تتعلق بتلك المطبوعات ، ومن ثم لا يقوم منشور وزارة السياحة بفحص تلكل المطبوعات والدورة المستندية لشركات السياحة عند اجراء التفتيش الدورى عليها وعند فحص قوانمها المالية .

كما يتعين الذكر أيضاً الى عدم وجود قواعد ثم وضعها من قبل وزارة السياحة بالاتفاق مع وزارة المالية لأحكام الرقابة على ايرادات ومصروفات الشركة السياحية طبقاً لما ينص عليه القانون فى المادة السادسة سالفة البيان .

٦- عدم اتسام فحص وزارة السياحة بالشمول واقتصاره على تحقيق هدف رصيد هو استيفاء شركة الساحة النصاب القانونى لرأس المال (كما سبق ايضاحه) ، وتجاهل من الأهداف المحققة للهدف الرئيسى مثل الوجود والحدوث والتقويم واستقلال الفترات والعرض والافصاح فى القوائم المالية .

ربما يكون أهتمام مفتشى وزارة السياحة منصب فقط على الاهتمام بهدف الملكية والالتزامات المرتبطة بالجزء التى تعتمدة من الأصول الثابتة والمتداولة والخصوم المتداولة .

ففى واقع الأمر تتجاهل وزارة السياحة تماماً التحقق من صحة تقديم الأصول الثابتة أو المتداولة ، ومثال ذلك مدى كفاية تكوين مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها ، او مخصصات هبوط أسعار الأوراق المالية قصيرة الأجل .

ومن جهه ثانية يتجاهل فحص وزارة السياحة التحقق من صحة عرض البنود فى القوائم المالية ومدى كفاية الافصاح عنها فيها ، فعلى سبيل المثال لا يتحقق مفتشى وزارة السياحة من مدى صحة الفصل بين الأصول المتداولة والثابتة ، الخصوم المتداولة والخصوم الثابتة ، وبالتحديد معالجة أقساط الالتزامات طويلة الجل التى سيتم سدادها خلال السنة المالية المقبلة كالتزامات طويلة الأجل اتلتىسيتم سدادها خلال السنة المالية المقبلة كالتزامات متداولة ضمن حساب معالجة النصاب القانونى لرأس المال ، ومن ثم يتعين معالجة تلك الاقساط ضمن العناصر المؤرة فى حساب رأس المال العامل .

٧- أعتماد مفتشى وزارة السيحة عند فحصهم لقائمة المركز المالى على مدخل تقليدى رصيد للفحص يتأسس على الفحص المستندى لبعض عناصر الأصول الثابتة ، النقدية بالبنك ، العملاء) ، وكذلك الفحص المستندى لبعض عناصر الالتزامات المتداولة والذى يتأسس على يعنة شخصية يتحكم فى نحديدها تقدير الفاحص دون الالتزام أو التقيد بمنهج موضوعى لتحديد حجم العينةوتقييم نتائجها بوسائل علمية رياضية.

ولطبيعة الحال يتجاهل الفاحص تمـاماً استخدام اساليب متقدمة فى الفحص والمراجعة مثال ذلك اجراءات الفحص التحليلى **Analytivl Review** ، بالاضافة

الى عدم التقيد ببرامج مراجعة وفحص تتسم بالتكامل والشمول والاتساق مع معايير الفحص والمراجعة المتعارف عليها .

وربما يرجع ذلك من وجهة نظر المؤلف الى عدم التأهيل الكافى لمفتشى وزارة السياحة من الناحية العلمية والعملية ، وعدم خضوعهم لتدريب مستمر وعدم اطلاع على التطورات المستمرة لأدبيات المراجعة والفحص ، بالاضافة الى عدم الاستثناء الى معايير واضحة عند أختيار الفاحصين وتخصيصهم على مهام الفحص والمراجعة .

٨- عدم دقة مكونات النصاب القانونى لرأس المال التى تحددها وزارة السياحة عند فحص القوائم المالية للشركات السياحية ، وعدم موضوعية المعايير التى يتم الاستناد اليها فى تحديد هذا النصاب ، بالاضافة الى التفرقة غير الواقعية أو المنطقية أو العادلة عند تطبيق تلك المعايير على الشركات السياحية .

ويمكن ثبات ذلك من خلال الأمثلة والحالات التالية : -

أ- عدم وضوح ودقة نص المادة (٤) من اللائحة التنفيذية للقانون الخاصة باشتراط الا يقل رأس المال العامل للشركة السياحية عن ٦٠ ٪ من رأس المال الكلى ، حيث يتضح عدم دقة صياغة اصطلاح رأس المال الكلى - فهل المقصود هو الحد الأدنى لرأس مال الشركة السياحية حسب ما يسير عليه الفحص السياحى فى الواقع العملى ، ان يقصد به رأس المال المصدر أو رأس المال المستثمر .

ب-استبعاد ضرائب المنبع من معادلة النصاب القانونى لرأس المال رغماً عن الاعتراف بها كأصل متداول ضمن أصول الشركة المساهمة ، حيث أن لاضريبة على الدخل تكون على الشركة وليس على الشركاء هذا من جهه ، ومن جهه أخرى أعترف المشروع بالضرائب على الدخل أو قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وكذلك معايير المحاسبة المصرية كعبء يتم تحميله

على قائمة الدخل ، فضلاً عن الاعتراف لمخصصات الضرائب المتنازع عليها ضمن الخصوم المتداولة (ينظر نماذج القوائم المالية المرفقة ضمن القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٨ بشأن معايير المحاسبة المصرية) .

ج- عدم العدالة والمساواه فيما بين الشركات السياحية - يتضح ذلك من خلال الجدول التالى : -

الحد الأدنى لرأس مال شركات السياحة	الحد الأدنى من رأس المال العامل	الحد الأقصى للأصول الثابتة	خطاب ضمان وزارة السياحة
١٠٠٠٠٠ج	٦٠٠٠٠ج	٢٠٠٠٠ج	٢٠٠٠٠ج
٥٠٠٠٠٠			
١٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

من هنا يتضح التفاوت الجوهرى فيما بين المعاملة للشركات السياحية القديمة والجديدة ، والتى بلغت مقدار الزيادة فيما بين الشركة الجديدة (رأس مالها ٢٠٠٠٠٠٠ ج) والشركة القيدمة نسبياً (رأس مالها ١٠٠٠٠٠ ج) عشرين ضعف .

د- عدم واقعية النصاب القانونى لرأس المال على جميع الشركات السياحية عموماً ، والشركات السياحية المقرر الحد الأدنى لرأس مالها ٥٠٠٠٠٠ ج فأكثر على وجه الخصوص ، بل ويستحيل على الشركات السياحية تحقيق ذلك النصاب ، فكافة شركات السياحة النشطة والفعال فى السوق السياحى لديها حساب بنوك سحب على المكشوف ، فضلاً عن أتفاق هذه الشركات مبالغ طائلة فى المنشآت السياحية والفندقية (وهى لا تتدخل ضمن معادلة النصاب القانونى لرأس المال) وفى المقابل توجد قروض وتسهيلات مصرفية قصيرة الأجل - المر الذى يجعل

رأس الامل العامل لتلك الشركات دائماً بالسالب أو أقل من المقرر حسب القـانون السياحى ، الأمر الذى يجعل معدى قائمة المركز المـالى لتلك الشـركات يلجأون الى تزيينها لتكون مقبولة سياحياً عن طريق الاستخدام وسائل من شأنها تخفيـض الخصـوم المتداولـة وتضخيم الأصـول المتداولـة عـن طريـق معالجـة التخفيـض والتضخيم فـى حسـابات جـارى الشـركاء أو المسـاهمين والتـى تسـتبعدها وزارة السياحة تماماً من معادلة النصاب القانونى لرأس المال .

٦/٨ دور مراقب الحسابات فى عرض القوائم المالية لشركات السياحة :

اذا كانت ادارة الشركة السـياحية مسئولة عـن اعداد القوائـم الماليـة للشـركة تطبيقاً للمتطلبات القانونية ووفقاً لمعايير المحاسبية المصريـة ، فـإن دور مراقـب الحسابات يتمثل فى ابداء الرأى الفنى عن مـدى عدالـة و صـدق عـرض القوائـم المالية طبقاً لتلك المتطلبات و المعايير .

و حتى يقوم مراقب الحسابات بمسئوليته الرئيسـية ، يتعيـن عليـه مراجعـة و فحـص القوائـم الماليـة لشـركة السياحة سـواء عــن طريــق المراجعــة الدوريــة **Interim Review** أو النهائية لتلك القوائم الماليـة **Finiancial Auditing** و ذلك عن طريق القيام بأجراءات دراسة و تقويم نظم الرقابة الداخلية للشركة بالأضافة الى اختبارات و اجراءات التحقق الأساسية **Substautive Tests**(مراجعة تحليلية **Analytical Review**) و المراجعة بأستخدام العينات **Sampling** .

ولاشك انه حتى يقوم مراقب الحسابات بتحقيـق الهـدف الرئيسـى مـن عمليـة المراجعة ، عليه ان يتحقق من تحقيق الأهداف الوسـيطة المرتبطـة بـالتحقق مـن صحة قيم عناصر و بنود القوائم المالية و شـرعيتها ، و الوجـود الفعلـى لهـا أو الحـدوث الحقيقـى لهـا ، و مـن ملكيـة المنشـأة للأصـول و الموجـودات و صحــة

الألتزامات بالأضافة الى صحة تقويم تلك البنود و عرضها بالقوائم المالية و كفاية الأفصاح عنها.

و يتمثل الدور الرئيسى لمراقب الحسابات فى مراجعة القوائم المالية لشركات السياحة فيما يأتى :-

١.يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن القوائم المالية قد تم اعدادها و تبويبها و الأفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

٢.يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من استيفاء الميزانية العمومية لشركات السياحة للنصاب القانونى لرأس المال طبقاً لنص القانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ و الضوابط و التعليمات المستحدثة من وزارة السياحة .

٣.يجب أن يفصح مراقب الحسابات فى فقرة من تقريره على ان الشركة السياحية قد راعت أحكام قانون تنظيم الشركات السياحية ، طبقاً للألتزامات القانونية على الشركات السياحية من حيث :-

أ. أخطار وزارة السياحة بالبرامج السياحية التى تعدها الشركات الشركات السياحية قبل تنفيذها بخمسة عشر يوماً على الأقل .

ب.أخطار وزارة السياحة فى الأسبوع الأول من كل شهر بأعدادو جنسيات المسافرين عن طريقها .

ج.موافاة الوزارة بالميزانية و الحسابات الختامية فى موعد أقصاه ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة .

د. موافاة الوزارة بكشوف الخدمات السياحية و النشاط الشهرى الى وزارة السياحة فى الأسبوع الأول من كل شهر - حيث أن لوزير السياحة أن يصدر قرار بالغاء ترخيص الشركة او وقف نشاطها فى حالة عدم الألتزام بذلك .

٤-تفصيلياً يوضح كيفية أستيفاء الشركة للنصاب القانونى لرأس المال طبقاً للنموذج التالى :-

	طبقاً للميزانية العمومية		طبقاً لمتطلبات قانون السياحة	
	جزئى	كلى	جزئى	كلى
الأصول الثابتة				
(مع ابراز التفاصيل كل اصل على حدة)				
	xx	xx	xx	xx
خطاب ضمان وزارة السياحة				
اجمالى قيمة الخطاب				
التسهيلات الأئتمانية				
الغطاء النقدى				
	xx	xx	xx	xx
رأس المال العامل				
الأصول المتداولة				
الخصوم المتداولة				
رأس المال العامل				
النصاب القانونى لرأس المال				

على أن يوضح مراقب الحسابات فى الأيضاح ما تم استبعاده من الأصول الثابتة و الخصوم الثابتة و الأصول و الألتزامات المتداولة و حقوق الملكية تطبيقاً للمتطلبات القانونية و ضوابط وزارة السياحة فى هذا الشأن .

٥- يجب أن ينص مراقب الحسابات صراحة فى تقريره عن مراعاة شركات السياحة عند اعدادها لقوائمها المالية لأحكام قانون تنظيمها (القانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ و لائحته التنفيذية) . و فيما يلى نص لتقرير مقترح :-

تقرير مراقب الحسابات

الى السادة / ....

قمنا بمراجعة القوائم المالية لشركة .... للسياحة – شركة مساهمة مصرية – و المتمثلة فى قائمة المركز المالى فى ١٩٩٨/١٢/٣١ ، و كذا قائمتى الدخل و التدفقات النقدية عن الفترة من ١٩٩٨/١/١ حتى ١٩٩٨/١٢/٣١ و الأيضاحات المتممة لها . أن اعداد القوائم المالية المشار اليها هى مسئولية ادارة الشركة و تنحصر مسئوليتنا فى ابداء الرأى عليها فى ضوء مراجعتنا لها .

و قد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة الدولية و فى ضوء احكام القوانين و اللوائح المصرية السارية . و تتطلب تلك المعايير تخطيط و اداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوى على اخطاء مؤثرة هامة ، و تتضمن اعمال المراجعة اجراء فحص اختيارى كما تتضمن اعمال المراجعة ايضاً تقييماً للسياسات و القواعد المحاسبية المطبقة و للتقديرات الهامة التى اعدت بمعرفة الأدارة ، مع التحقق من سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية ، و قد حصلنا من ادارة الشركة على البيانات و الأيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ، و نرى ان ما قمنا به من اعمال يعد اساساً مناسباً لأبداء رأينا على القوائم المالية .

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب اثباته فيها ، و قد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، كما تمسك الشركة حسابات تكاليف منتظمة تفى بالغرض . و قد تم جرد المخزون وتقييمه بمعرفة ادارة الشركة و تحت اشرافنا طبقاً للأصول المرعية .

و فى رأينا أن القوائم المشار اليها بأعلاه مع الأيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى ١٩٩٨/١٢/٣١ و عن نتيجة اعمالها و تدفقاتها النقدية عن الفترة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ ، و ذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، و فى ضوء ما يتصل بمراجعتنا من القوانين و اللوائح المصرية

السارية (و على وجه الخصوص قانون تنظيم شركات السياحة رقم ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣) .

البيانات المالية الواردة فى تقرير مجلس الأدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ و لائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة و ذلك فى الحدود التى تثبت فيها عادة تلك البيانات بالدفاتر و السجلات المالية .

كما لم يتبين لنا مخالفة الشركة لأى من احكام نظامها الأساسى و القوانين و اللوائح الحكومية المرتبطة بنشاطها و التى قد تؤثر جوهرياً على تلك القوائم المالية .

د. أمين السيد احمد لطفى

محاسبون قانونيون و مستشارون

فهرس

كتب أخرى للمؤلف

*****

١) المراجعة المتقدمة .

٢) أساليب المحاسبة للمديرين .

٣) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .

٤) أرشادات المراجعة .

٥) إجراءات و أختبارات المراجعة .

٦) تخطيط عملية المراجعة .

٧) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى و التطبيق المحاسبى .

٨) تخطيط أرباح منشآت الأعمال بأستخدام الأساليب المتقدمة للمحاسبة الأدارية .

٩) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات و المحاسبين القانونيين .

١٠)الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية و شركات الأشخاص .

١١)الضريبة على أرباح شركات الأموال .

١٢)ضوابط و مسئوليات مهنة المراجعة و المحاسبة القانونية .

١٣)المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية و التطبيق .

١٤)بحوث و دراسات فى تطوير و أصلاح نظم الضرائب فى مصر .

١٥)الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .

١٦)الفحص الضريبى و المنازعات الضريبية فى محاسبة و ربط الضريبة الموحدة .

١٧)أعداد تقارير المراجعة و الفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .

١٨)المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .

١٩)أجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .

٢٠)أجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .

٢١)أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .

٢٢)المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين .

٢٣)معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .

٢٤)الأتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات .

٢٥)أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .

٢٦)تحليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .

٢٧)معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات .

٢٨)تخطيط الأرباح والأداء المالى المستقبلى لمنشأت الأعمال .

٢٩)التحليل المالى للتقارير والقوائم المحاسبية .

٣٠)الأصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوى المالية للإستثمار .

٣١)المراجعة باستخدام التحليل الكمى ونظم دعم القرار .

٣٢)المراجعة فى ضوء المعايير الدولية .

الأفصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمة

و دور مراقب الحسابات فى ضوء

معايير المحاسبة المصرية و الدولية

رقم الإيداع
٩٨/١٠٢٠٢
الترقيم الدولى
I.S.B.N
977-19-6565-4

د. أمين السيد أحمد لطفى
٣٦ ش شريف – القاهرة